

Maria Bădoi

657
B15

LEGEA CONTABILITĂȚII COMENTATĂ

Explicații • Studii de caz • Monografii contabile



III 58.635

UJ

Maria Bădoi

S-a născut la 30 aprilie 1982 în județul Olt.

Studii:

- Doctorand în Economie, specializarea Contabilitate, Academia de Studii Economice, București (2008-2013);
- Studentă în anul IV la Facultatea de Drept, Universitatea Nicolae Titulescu, București (în prezent);
- Masterand în Contabilitate internațională, Facultatea de contabilitate și informatică de gestiune, Academia de Studii Economice, București (2007);
- Economist, Facultatea de Științe Economice și Administrative, specializarea Contabilitate și informatică de gestiune, Universitatea de Stat din Pitești, Argeș (2005).

Specializări și documentări:

- Stagiatar auditor financiar în anul III la Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), București (2013);
- Expert judiciar, CECCAR, Pitești, Argeș (2012);
- Expert în raportare IFRS, „Cert IFRS”, ASEBUSS București (2010);
- Expert contabil, CECCAR, Pitești, Argeș (2009);
- Cursuri de instruire profesională în IFRS, București (2004-2013);
- Cursuri și seminarii în domeniul fiscalității susținute de specialiști din cadrul Ministerului Finanțelor Publice din România, București (2004-2013).

Activitate

- Elaborarea reglementărilor contabile aplicabile domeniului de pensii private - Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, actualmente Autoritatea de Supraveghere Financiară (2008-prezent);
- Director economic, Acqua Service SA București (2007-2008);
- Economist raportare externă și consolidată, Petromservice SA București (2006-2007);
- Activitate în domeniul economic (servicii de contabilitate, consultanță și expertiză contabilă) (2004-2006).

Publicații

- Fondator și coordonator redactor-șef al revistei electronice „Revista de IFRS” (2012-prezent) și al revistei electronice „Practici contabile” (2008-prezent);
- Autor articole pe teme de contabilitate și fiscalitate pentru: Curierul fiscal (Ed. C.H. Beck), Tribuna Economică, Review Consulting (Ed. Indaco), Consilierul de Contabilitate (Ed. Rentrop & Straton) (2006-prezent);
- Autor articole la conferințe naționale și internaționale pe teme economico-financiare (2008-2013).

657

B15

Maria Bădoi

Legea contabilității comentată

Explicații • Studii de caz • Monografii contabile

6742,65
3



BCU IASI

1014491

Universul Juridic

București

-2013-

Cuprins

Articolul 1. Domeniul de aplicabilitate	7
Articolul 2. Contabilitatea	14
Articolul 3. Limba și moneda.....	32
Articolul 4. Autorități cu competență de reglementare în materie de contabilitate	38
Articolul 5. Obligația de a conduce contabilitatea în partidă dublă și de a întocmi situații financiare anuale. Sistemul simplificat de contabilitate	52
Articolul 6. Documentul justificativ	61
Articolul 7. Obligația privind inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.....	65
Articolul 8. Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale	68
Articolul 9. Situațiile financiare anuale	83
Articolul 10. Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității	95
Articolul 11. Operațiuni interzise	136
Articolul 12. Contabilitatea imobilizărilor și a stocurilor.....	138
Articolul 13. Contabilizarea operațiunilor.....	172
Articolul 14. Înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ	172
Articolul 15. Contabilitatea capitalurilor	172
Articolul 16. Contabilitatea terților.....	187
Articolul 17. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor.....	197
Articolul 18. Contabilitatea instituțiilor publice	226
Articolul 19. Contabilitatea rezultatului	273
Articolul 20. Registrele de contabilitate obligatorii.....	288
Articolul 21. Utilizarea registrelor de contabilitate.....	292
Articolul 22. Balanța de verificare	292
Articolul 23. Sistemele informatice de prelucrare automată a datelor.....	305
Articolul 24. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de fuziunea, divizarea sau încetarea activității.....	307
Articolul 25. Păstrarea registrelor și a documentelor justificative și contabile.....	312
Articolul 25 ¹ . Arhivarea registrelor de contabilitate și a documentelor justificative.....	314
Articolul 26. Măsurile în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile	315
Articolul 27. Exercițiul financiar	317
Articolul 28. Obligația privind întocmirea situațiilor financiare sau a unor raportări contabile...	320
Articolul 29. Documentele care însoțesc situațiile financiare anuale	329
Articolul 30. Declarația de răspundere pentru întocmirea situațiilor financiare anuale.....	337

Articolul 31. Declarația de răspundere pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate	338
Articolul 32. Publicarea situațiilor financiare anuale	339
Articolul 33. Obiectivul situațiilor financiare anuale consolidate	340
Articolul 34. Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice de interes public	350
Articolul 35. Obligații de transparență	356
Articolul 36. Termenele privind depunerea situațiilor financiare anuale	357
Articolul 37. Asigurarea informațiilor destinate sistemului instituțional al statului	360
Articolul 38. Organizarea și funcționarea contabilității trezoreriei statului	361
Articolul 39. Execuția bugetară	372
Articolul 40. Bilanțul instituțiilor publice	374
Articolul 41. Contravenții	386
Articolul 42. Amenzi	389
Articolul 43. Infrațiuni	392
Articolul 44. Autoritățile care au obligația de a elabora și a actualiza permanent reglementările contabile	395
Articolul 45. Exercițarea controlului asupra modului în care se aplică prevederile acestui act normativ	396
Articolul 46. Intrarea în vigoare	397
Articolul 47. Legea contabilității se aplică și subunităților fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât și subunităților cu sediul în România ce aparțin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate	398
Articolul 48. Consiliul contabilității și raportărilor financiare	399
Articolul 49. Acte normative abrogate	402
Bibliografie	405

Articolul 1. Domeniul de aplicabilitate

(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi.

(2) Instituțiile publice, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară.

(3) Subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la alin. (1) și (2), cu sediul în România, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi.

(4) Organismele de plasament colectiv care nu sunt constituite prin act constitutiv, astfel cum sunt prevăzute în legislația pieței de capital, fondurile de pensii facultative, fondurile de pensii administrate privat și alte entități organizate pe baza Codului civil au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară.

(5) Persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venituri au obligația să conducă contabilitate simplificată, bazată pe regulile contabilității în partidă simplă, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens. Aceste persoane întocmesc Registrul-jurnal de încasări și plăți și Registrul inventar.

(6) Persoanele prevăzute la alin. (1)-(4) organizează și conduc, după caz, și contabilitatea de gestiune, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

Notă:

Art. 1 a fost modificat prin pct. 1 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- Legea societăților nr. 31/1990, republicată;
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1826/2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune;
- O.U.G. nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și supravegherea în interes public a profesiei contabile.

I. Scopul articolului

Scopul prezentei legi este stabilirea cadrului juridic, a cerințelor unice și a mecanismului de reglementare a contabilității și raportării financiare în România. În acest sens, cadrul de reglementare românesc stabilește formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, și publicare a situațiilor financiare anuale, unele reguli privind contabilitatea de gestiune, planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile. Acestea stabilesc, de asemenea, reguli privind organizarea și conducerea contabilității și raportările efectuate în conformitate cu cerințele instituțiilor statului, pentru uzul tuturor categoriilor de utilizatori.

II. Comentariu

2.1. Rolul contabilității

Plecând de la faptul că în cadrul fiecărei entități economice în care se gestionează valori materiale și bănești sunt obligatorii organizarea și conducerea contabilității, putem spune că știința contabilității este un instrument activ în procesul de conducere și planificare a unei activități. Prin acest proces se asigură cunoașterea permanentă a modului în care se realizează indicatorii valorici prevăzuți în planul și bugetul de venituri și cheltuieli și se gospodăresc fondurile materiale și bănești puse la dispoziția firmei în scopul creșterii eficienței activității. Contabilitatea se folosește pentru identificarea la timp a fenomenelor negative, a deficiențelor în gestionarea societății și luarea măsurilor cu caracter preventiv pentru asigurarea bunului mers al activității economice și financiare. Rolul contabilității este apărarea avutului patrimonial prin metodele sale specifice.

2.2. Domeniul de aplicare

Prevederile prezentei legi se aplică tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, organizațiilor necomerciale, inclusiv instituțiilor publice, notarilor, avocaților și birourilor înființate de aceștia, executorilor judecătorești, precum și reprezentanțelor și filialelor întreprinderilor (organizațiilor) nerezidente, înregistrate în România, indiferent de domeniul de activitate, tipul de proprietate și forma juridică de organizare.

2.3. Reguli generale de reglementare a contabilității

Reglementarea contabilității cuprinde:

- asigurarea normativă și aplicarea cerințelor unice ale contabilității și raportării financiare pentru entități, indiferent de tipul activității economice;
- stabilirea normelor contabile și de raportare financiară pentru entitățile micului business;
- stabilirea cerințelor privind respectarea normelor contabile și de raportare financiară;
- stabilirea cerințelor față de entitățile care: efectuează instruirea profesională continuă a contabililor; prestează servicii de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare.

2.4. Categoriile de reglementări contabile emise în aplicarea Legii nr. 82/1991

Categorie de entitate	Reglementări contabile	Aplicabilitate
Societăți comerciale	O.M.F.P. nr. 3055/2009	Reglementările contabile emise prin O.M.F.P. nr. 3055/2009 se aplică pentru: a) societățile comerciale: societățile în nume colectiv; societățile în comandită simplă; societățile pe acțiuni; societățile în comandită pe acțiuni; și societățile cu răspundere limitată; b) societățile/companiile naționale; c) regiile autonome; d) institutele naționale de cercetare-dezvoltare; e) societățile cooperativе și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale; f) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România; g) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor cu sediul sau domiciliul în România; h) subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate; i) grupurile de interes economic.

Categorie de entitate	Reglementări contabile	Aplicabilitate
Societățile comerciale cu sistem de contabilitate simplificat	O.M.F.P. nr. 2239/2011	Reglementările contabile simplificate se aplică de către următoarele categorii de persoane: a) societățile comerciale: societățile în nume colectiv; societățile în comandită simplă; societățile pe acțiuni; societățile în comandită pe acțiuni; și societățile cu răspundere limitată; b) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România și care aplică, de asemenea, reglementările contabile simplificate; c) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România și care aplică, de asemenea, reglementările contabile simplificate; d) subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate.
Persoanele juridice fără scop patrimonial	O.M.F.P. nr. 1969/2007	persoanele juridice fără scop patrimonial.
Societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată	O.M.F.P. nr. 1286/2012	societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată. Nu se aplică: instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebankare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general, instituțiilor de plată și instituțiilor emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emiteri de monedă electronică și prestare de servicii de plată, Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar; entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor; entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private; entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare.
Societățile autorizate, reglementate și supravegheate de CSA	Ordinul CSA nr. 3129/2005	a) societățile de asigurare, de asigurare-reasigurare și de reasigurare; b) brokerii de asigurare și/sau de reasigurare;
Societățile autorizate, reglementate și supravegheate de CNVM	Regulamentul CNVM nr. 4/2011 și Regulamentul CNVM nr. 3/2011	a) societăți de servicii de investiții financiare; b) societăți de administrare a investițiilor; c) organisme de plasament colectiv; d) traderi; e) consultanți de investiții; f) Fondul de compensare a investitorilor; g) operatori de piață/sistem; h) depozitari centrali; i) case de compensare; j) contrapărți centrale;
Societățile autorizate, reglementate și supravegheate de CSSPP	Norma nr. 14/2007 și Norma nr. 18/2008	a) fonduri de pensii facultative și fonduri de pensii administrate privat, denumite în continuare fonduri de pensii; b) administratori de fonduri de pensii facultative și/sau fonduri de pensii administrate privat, care sunt societăți de pensii înființate potrivit prevederilor legale în vigoare; c) brokeri de pensii private, societăți comerciale înființate și autorizate potrivit prevederilor legale în vigoare; d) Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private, denumit în continuare Fond de garantare, înființat potrivit Legii nr. 187/2011 privind înființarea, organizarea și funcționarea Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private;

Categorie de entitate	Reglementări contabile	Aplicabilitate
Societățile autorizate, reglementate și supravegheate de BNR	Ordinul BNR nr. 27/2011	<p>a) instituții financiare nebancare înscrise în Registrul general potrivit prevederilor Legii nr. 93/2009 privind instituțiile financiare nebancare;</p> <p>b) instituții de plată care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, potrivit prevederilor art. 22 din O.U.G. nr. 113/2009 privind serviciile de plată, aprobată cu modificări prin Legea nr. 197/2010;</p> <p>c) instituții emitente de monedă electronică ce acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la emiterea de monedă electronică și prestarea de servicii de plată, conform prevederilor art. 22 din Legea nr. 127/2011 privind activitatea de emitere de monedă electronică;</p> <p>d) sucursale din România ale instituțiilor străine;</p> <p>e) sucursale din străinătate ale instituțiilor, persoane juridice române;</p> <p>f) Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, înființat potrivit O.G. nr. 39/1996 privind înființarea și funcționarea Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar, republicată.</p>

2.5. Măsurile referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune

Cadru de reglementare care stabilește regulile contabilității de gestiune este O.M.F.P. nr. 1826/2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune. În funcție de parametrii fiecărei societăți, organizarea și conducerea contabilității de gestiune se va face ținând seama de specificul și caracteristicile definitorii ale respectivei activități. Astfel, contabilitate de gestiune sau managerială înregistrează informațiile necesare aprecierii modului de funcționare a activității interne, controlului riguros și sistematic asupra modului de utilizare a factorilor de producție în cadrul activității interne. De regulă, contabilitatea de gestiune include calcularea costurilor de producție pe produse, servicii, lucrări sau activități, determinarea anumitor rezultate analitice la nivelul subdiviziunilor de producție pe tipuri de produse, furnizarea informațiilor pentru stabilirea bugetelor, furnizarea informațiilor pentru determinarea performanțelor (rentabilitate, productivitate etc.) diferitelor subdiviziuni de producție (sectoare, secții, ateliere), efectuarea controlului de gestiune și luarea deciziilor gestionare. Spre deosebire de contabilitatea financiară care se organizează pe baza actelor normative legale, contabilitatea de gestiune funcționează pe baza unor reguli stabilite de societate, conform propriilor nevoi, în baza procedurilor interne aplicabile.

2.6. Contabilitatea de gestiune

2.6.1. Prevederi generale privind contabilitatea de gestiune

Contabilitatea de gestiune se aplică opțional, în funcție de necesitățile de organizare și este adaptată la specificul activității. Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității de gestiune revine administratorului sau altei persoane juridice care are obligația gestionării unității respective.

În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.

Prin contabilitatea de gestiune, persoanele juridice pot obține informații care să asigure o gestionare eficientă a patrimoniului, respectiv: informații legate de costul bunurilor, lucrărilor,

serviciilor, pentru persoanele juridice care desfășoară activități de producție, prestări de servicii, precum și de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfășoară activitate de comerț; informații care stau la baza bugetării și controlului activității de exploatare; informații necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne; alte informații impuse de realizarea unui management performant.

Contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii.

Folosirea conturilor contabile, precum și simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare și de accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc.

Contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul unității în luarea deciziilor. Cerințele de prezentare și analiză a informațiilor oferite de contabilitatea de gestiune nu sunt limitative. La organizarea contabilității de gestiune se va urmări ca informațiile obținute să satisfacă atât necesitățile de informare existente, cât și pe cele în continuă schimbare.

Procedeele și tehnicile utilizate în contabilitatea de gestiune se stabilesc în funcție de caracteristicile calitative ale informațiilor cerute de utilizatori, precum și de particularitățile activității desfășurate.

2.6.2. Prevederi privind calculația costurilor

Calculația costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație. Organizarea lucrărilor privind calculația costurilor depinde de o serie de factori, cum ar fi: mărimea unității, structura organizatorică a acesteia, tipul și modul de organizare a producției, tehnologia de fabricație, gradul de integrare a producției, caracterul etc. În scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară, iar prețurile de vânzare să poată fi stabilite și verificate, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității, în contabilitatea de gestiune cheltuielile se clasifică în: costuri de achiziție; costuri de producție; costuri de prelucrare; cheltuieli ale perioadei.

2.6.2.1. Principiile calculației costurilor

Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor se vor avea în vedere următoarele principii:

1. *Principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea etc. acestora.* Acesta presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității. Cheltuielile care nu participă la obținerea obiectelor de calculație menționate, cum ar fi: cheltuielile de administrație, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul acestora.

2. *Principiul delimitării cheltuielilor în timp.* Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin cheltuielile în cauză.

3. *Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu.* Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în

cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor.

4. *Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv.* Acesta presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.

5. *Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție.* Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta.

2.6.2.2. Structura costurilor

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

Costul complet cuprinde costul de producție plus cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, repartizate rațional.

Alte cheltuieli se includ în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

2.6.2.3. Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor

Pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel: a) cheltuieli directe; b) cheltuieli indirecte; c) cheltuieli de desfacere; d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuielile indirecte cuprind: regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu

conducerea și administrarea secțiilor; regia variabilă de producție, care constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă.

Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție.

Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.

Regia fixă care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei = $\text{regia fixă} \times (1 - \text{nivelul real al activității/nivelul normal al activității})$.

Nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție.

Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut.

Atunci când costurile de producție, de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raționale aplicate cu consecvență (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.).

Calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate de persoana juridică în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesitățile proprii.

Cheltuielile perioadei sunt acele cheltuieli reprezentate de consumurile de bunuri și servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabile, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei.

În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit: a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise; b) cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație; c) regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc în prezent; d) costurile de desfacere; e) regia fixă nealocată costului.

Alte cheltuieli care pot fi incluse în anumite condiții specifice în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor:

- costurile îndatorării pot fi incluse în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor etc. numai în măsura în care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producerii unui activ cu ciclu lung de fabricație, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile. Costurile îndatorării cuprind dobânzile și alte cheltuieli suportate de persoana juridică în legătură cu împrumutul de fonduri. Un activ cu ciclu lung de fabricație este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare;

- cheltuielile generale de administrație pot fi incluse în costul bunurilor în măsura în care reprezintă cheltuieli suportate pentru a aduce bunurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent și se justifică luarea lor în considerare în anumite condiții specifice de exploatare. Recunoașterea și evaluarea inițială a bunurilor, lucrărilor, serviciilor în contabilitatea financiară se efectuează la cost de achiziție sau cost de producție, după caz.

2.6.3. Conturile utilizate pentru contabilitatea de gestiune (contabilitatea cheltuielilor de producție și calculația costurilor)

Conturile cu ajutorul cărora se realizează contabilitatea cheltuielilor de producție și calculația costurilor sunt conturile cuprinse în clasa 9 – conturi de gestiune. Aceste conturi au drept scop preluarea cheltuielilor de exploatare din contabilitatea financiară (înregistrate după

natura lor), pentru a le înregistra potrivit destinației în vederea urmăririi și controlului producției fabricate, a producției în curs de execuție, respectiv a stabilirii diferențelor dintre costurile efective și prestabilite. Astfel, contabilitatea de gestiune devine independentă față de contabilitatea financiară. Având în vedere că modul de organizare a contabilității de gestiune este la latitudinea fiecărei unități, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii de informare a acesteia, se pot folosi mai multe variante de funcționare a conturilor.

Articolul 2. Contabilitatea

(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

(2) Contabilitatea publică cuprinde:

a) contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor și plata cheltuielilor aferente exercițiului bugetar;

b) contabilitatea Trezoreriei Statului;

c) contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor și obligațiilor, care să reflecte evoluția situației financiare și patrimoniale, precum și a excedentului sau a deficitului patrimonial;

d) Abrogată prin pct. 3 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

(3) Contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, patrimoniul aflat în administrare, precum și pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor speciale, precum și a conturilor anuale de execuție ale bugetelor locale.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin pct. 2 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- Legea societăților nr. 31/1990, republicată;
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- Ordin nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia.

I. Scopul articolului

Art. 2 definește conceptul de contabilitate. În aceste sens, domeniul contabilității include:

- **contabilitatea** – sistem complex de colectare, identificare, grupare, prelucrare, înregistrare, generalizare a elementelor contabile și de raportare financiară;

- **contabilitatea de angajamente** – bază de contabilizare conform căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura apariției acestora, indiferent de momentul încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă;
- **contabilitatea de casă** – bază de contabilizare conform căreia elementele contabile sunt recunoscute pe măsura încasării/plății mijloacelor bănești sau compensării în altă formă;
- **contabilitatea de gestiune** – sistem de colectare, prelucrare, pregătire și transmitere a informației contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea și analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale;
- **contabilitatea financiară** – sistem de colectare, grupare, prelucrare și sistematizare a informației privind existența și mișcarea activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor în expresie valorică pentru întocmirea rapoartelor financiare.

II. Comentariu

2.1. Sistemele de contabilitate utilizate în România

În România, cadrul contabil a reglementat trei sisteme contabile, respectiv:

- **sistemul contabil complet în partidă dublă** – sistem contabil care prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, cu aplicarea planului de conturi contabile, registrelor contabile și rapoartelor financiare;
- **sistemul contabil simplificat în partidă dublă** – sistem contabil ce prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, cu aplicarea variantelor simplificate ale planului de conturi contabile, registrelor contabile și rapoartelor financiare;
- **sistemul contabil în partidă simplă** – sistem contabil care prevede reflectarea unilaterală a faptelor și evenimentelor economice, utilizând înregistrarea în partidă simplă conform metodei „intrare-ieșire”.

2.2. Principii contabile

2.2.1. Principiul contabilității de angajamente. Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli. Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia. Evaluarea reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț și contul de profit și pierdere.

2.2.2. Principiul continuității activității. Trebuie să se prezume că entitatea își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității activității. Acest principiu presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității. O entitate nu va întocmi situațiile financiare anuale pe baza continuității activității dacă organele de conducere stabilesc după data bilanțului fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nicio

altă variantă realistă în afara acestora. Deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare, ulterior datei bilanțului, indică nevoia de a analiza dacă presupunerea privind continuitatea activității este încă adecvată. Dacă administratorii unei entități au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative. În cazul în care situațiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului continuității, această informație trebuie prezentată, împreună cu explicații privind modul de întocmire a acestora și motivele care au stat la baza deciziei conform căreia entitatea nu își mai poate continua activitatea. Evenimentele sau condițiile ce necesită prezentări de informații pot apărea și ulterior datei bilanțului.

2.2.3. Principiul permanenței metodelor. Metodele de evaluare și politicile contabile, în general, trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul. Modificările de politici contabile pot fi determinate de: inițiativa entității, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale; o decizie a unei autorități competente și care se impune entității (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea. Modificarea de politică contabilă la inițiativa entității poate fi determinată de: o modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea; obținerea unor informații credibile și mai relevante. Exemple de situații care justifică modificarea de politici contabile pot fi: admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entității sau retragerea lor de la tranzacționare; schimbarea acționariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai fidele; fuziuni și operațiuni asimilate efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante etc. Schimbarea conducătorilor entității nu justifică modificarea politicilor contabile. Ca rezultat al incertitudinilor inerente în desfășurarea activităților, unele elemente ale situațiilor financiare anuale nu pot fi evaluate cu precizie, ci doar estimate. Se pot solicita, de exemplu, estimări ale: clienților incerți; uzurii morale a stocurilor; duratei de viață utile, precum și a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile etc. Procesul de estimare implică raționamente bazate pe cele mai recente informații credibile avute la dispoziție. O estimare poate necesita revizuirea dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unei mai bune experiențe. O modificare în baza de evaluare aplicată reprezintă o modificare în politica contabilă și nu reprezintă o modificare în estimările contabile. Dacă entitatea are dificultăți în a face distincție între o modificare de politică contabilă și o modificare de estimare, aceasta se tratează ca o modificare a estimării. Efectul modificării unei estimări contabile se va recunoaște prospectiv prin includerea sa în rezultatul: perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă (de exemplu, ajustarea pentru clienți incerți); sau perioadei în care are loc modificarea și al perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect și asupra acestora (de exemplu, durata de viață utilă a imobilizărilor corporale).

2.2.4. Principiul prudenței. La întocmirea situațiilor financiare anuale, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și în special: a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului; b) trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia; c) trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile și pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia. În acest scop sunt avute în vedere și eventualele provizioane, precum și datoriile rezultate din clauze contractuale; d) trebuie să se țină cont de toate deprecierile,

indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru deprecieri sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere. Ca urmare, activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

2.2.5. Principiul independenței exercițiului. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 „Furnizori – facturi nesosite”). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.)

2.2.6. Principiul evaluării separate a elementelor de active și de datorii. Conform acestui principiu, componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.

2.2.7. Principiul intangibilității. Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent. Modificarea politicilor contabile se efectuează numai pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar următor celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile. Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată numai de la începutul unui exercițiu financiar. Nu sunt permise modificări ale politicilor contabile pe parcursul unui exercițiu financiar. În cazul modificării politicilor contabile și corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu va fi modificat bilanțul perioadei anterioare celei de raportare. Corectarea pe seama rezultatului reportat, a erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, nu se consideră încălcare a principiului intangibilității.

2.2.8. Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare. În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.

2.2.9. Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc,

respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora. Exemple de situații când se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului pot fi considerate: încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignatie; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; încadrarea participațiilor ca fiind deținute pe termen lung sau pe termen scurt; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare. Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura operațiunii, determinată pe baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului, să difere de cea care ar fi stabilită în lipsa aplicării acestui principiu.

2.2.10. Principiul pragului de semnificație. Valoarea elementelor de bilanț și de cont de profit și pierdere care sunt precedate de cifre arabe poate fi combinată dacă: acestea reprezintă o sumă nesemnificativă, sau o astfel de combinare oferă un nivel mai mare de claritate, cu condiția ca elementele astfel combinate să fie prezentate separat în notele explicative.

2.2.11. Abateri de la principiile contabile generale. În cazuri excepționale pot fi efectuate abateri de la principiile contabile generale. Orice astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum și motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.

2.3. Caracteristicile calitative

Caracteristicile calitative sunt atributele care determină utilitatea informației oferite de situațiile financiare. Cele patru caracteristici calitative principale sunt inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea.

2.3.1. Inteligibilitatea. O calitate esențială a informațiilor furnizate de situațiile financiare este aceea că ele trebuie să fie ușor înțelese de utilizatori. În acest scop, se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind desfășurarea afacerilor și a activităților economice, de noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate, cu atenția cuvenită. Totuși, informațiile asupra unor probleme complexe, care ar trebui incluse în situațiile financiare datorită relevanței lor în luarea deciziilor economice, nu ar trebui excluse doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

2.3.2. Relevanța. Pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie relevante pentru luarea deciziilor de către utilizatori. Informațiile sunt relevante atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceștia să evalueze evenimente trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările lor anterioare. Relevanța informației este influențată de natura sa și de pragul de semnificație. În anumite cazuri, natura informației este suficientă, prin ea însăși, pentru a determina relevanța sa. În alte cazuri, atât natura, cât și pragul de semnificație sunt importante. Se consideră că o informație este semnificativă dacă

omisiunea sau prezentarea sa eronată poate influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. În analiza semnificației unui element sunt luate în considerare mărimea și/sau natura omisiunii sau a declarației eronate judecate în contextul dat.

2.3.3. Credibilitatea. Pentru a fi utilă, informația trebuie să fie și credibilă. Informația este credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte. Pentru a fi credibilă, informația trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente pe care aceasta fie și-a propus să le reprezinte, fie este de așteptat, în mod rezonabil, să le reprezinte. Pentru ca informația să prezinte credibil evenimentele și tranzacțiile pe care își propune să le reprezinte, este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul și realitatea lor economică, și nu doar cu forma lor juridică. De asemenea, pentru a fi credibilă, informația cuprinsă în situațiile financiare trebuie să fie neutră, adică lipsită de influențe. Situațiile financiare nu sunt neutre dacă, prin selectarea și prezentarea informației, influențează luarea unei decizii sau formularea unui raționament pentru a realiza un rezultat sau un obiectiv predeterminat. În exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine, este necesară includerea unui grad de precauție, astfel încât activele și veniturile să nu fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile să nu fie subevaluate. Pentru a fi credibilă, informația din situațiile financiare trebuie să fie completă. O omisiune poate face ca informația să fie falsă sau să inducă în eroare și astfel să nu mai aibă caracter credibil și să devină defectuoasă din punct de vedere al relevanței.

2.3.4. Comparabilitatea. Utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale unei entități în timp, pentru a identifica tendințele în poziția financiară și performanțele sale. Utilizatorii trebuie să poată compara situațiile financiare ale diverselor entități, pentru a le evalua poziția financiară și performanța. Astfel, măsurarea și prezentarea efectului financiar al acelorași tranzacții și evenimente trebuie efectuate într-o manieră consecventă în cadrul unei entități și de-a lungul timpului pentru acea entitate și într-o manieră consecventă pentru diferite entități. O consecință importantă a calității informației de a fi comparabilă este ca utilizatorii să fie informați despre politicile contabile utilizate în elaborarea situațiilor financiare și despre orice modificare a acestor politici, precum și despre efectele unor astfel de modificări. Utilizatorii trebuie să fie în măsură să identifice diferențele între politicile contabile pentru tranzacții și alte evenimente asemănătoare utilizate de aceeași entitate de la o perioadă la alta, cât și de diferite entități. Conformitatea cu prezentele reglementări, inclusiv prezentarea politicilor contabile utilizate de entitate, ajută la obținerea comparabilității. Nevoia de comparabilitate nu trebuie confundată cu simpla uniformitate și nu trebuie să devină un impediment în introducerea de politici contabile îmbunătățite. Nu este indicat pentru o entitate să continue să evidențieze în contabilitate, în aceeași manieră, o tranzacție sau un alt eveniment dacă politica adoptată nu menține caracteristicile calitative de relevanță și credibilitate. Nu este indicat pentru o entitate să-și lase politicile contabile nemodificate atunci când există alternative mai relevante și mai credibile. Este, de asemenea, important ca situațiile financiare să prezinte informații corespunzătoare pentru perioadele precedente. Pentru ca informația să fie relevantă și credibilă, sunt necesare următoarele: informația să fie oportună pentru luarea deciziilor de către utilizatori; beneficiile de pe urma informației să depășească costul acesteia; să se stabilească un echilibru între caracteristicile calitative ale informației financiare.

2.4. Formele de înregistrare în contabilitate

Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare și documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea cronologică și sistematică în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exercițiului financiar.

Principalele forme de înregistrare în contabilitate a operațiunilor economico-financiare în cazul unităților care conduc contabilitatea în partidă dublă sunt: „pe jurnale”, „maestru-șah” și forma combinată „maestru-șah cu jurnale”.

2.4.1. Contabilitatea în partidă dublă ținută pe jurnale. În cadrul formei de înregistrare în contabilitate „pe jurnale”, principalele registre și formulare care se utilizează sunt: Registrul-jurnal (cod 14-1-1); Registrul-inventar (cod 14-1-2); Cartea mare (cod 14-1-3); jurnale auxiliare; Balanța de verificare. Registrul-jurnal (cod 14-1-1) se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative. Pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative se întocmește Nota de contabilitate (cod 14-6-2/A). Notele de contabilitate se întocmesc pe bază de note justificative sau note de calcul și se înregistrează în mod cronologic în Registrul-jurnal. Unitățile pot utiliza jurnale auxiliare pe feluri de operațiuni, cum sunt: 1. Jurnal privind operațiunile de casă și bancă (cod 14-6-5); 2. Jurnal privind decontările cu furnizorii (cod 14-6-6); 3. Situația încasării-achitării facturilor (cod 14-6-7); 4. Jurnal privind consumurile și alte ieșiri de stocuri (cod 14-6-8); 5. Jurnal privind salariile și contribuția pentru asigurări sociale, protecția socială a șomerilor și asigurările de sănătate (cod 14-6-10); 6. Jurnal privind operațiuni diverse (cod 14-6-17). Lunar sau la altă perioadă prevăzută de lege, în fiecare jurnal auxiliar se stabilesc totalurile sumelor debitoare sau creditoare înregistrate în cursul lunii (perioadei), totaluri care se înscriu în Registrul-jurnal. Contabilitatea analitică se poate ține fie direct pe aceste jurnale (pentru unele conturi), fie cu ajutorul altor formulare tipizate comune (fișa de cont analitic pentru valori materiale, fișa de cont pentru operațiuni diverse etc.) sau specifice, folosite în acest scop. Pentru unele conturi, pe lângă jurnalul privind operațiunile de credit se întocmește și situația privind operațiunile de debit. Înregistrările în jurnale se fac în mod cronologic în tot cursul lunii (perioadei) sau numai la sfârșitul lunii (perioadei), fie direct pe baza documentelor justificative, fie pe baza documentelor centralizatoare întocmite pentru operațiunile aferente lunii (perioadei) respective, care sunt consemnate cronologic în acestea. Cartea mare (cod 14-1-3) este documentul de sistematizare contabilă care cuprinde toate conturile sintetice și reflectă existența și mișcarea tuturor elementelor de activ și de pasiv la un moment dat. Cartea mare servește la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor conturilor și stă la baza întocmirii balanței de verificare. Pentru stabilirea rulajelor se preia în Cartea mare rulajul creditor din jurnalul contului respectiv, iar rulajul debitor se stabilește prin totalizarea sumelor preluate din coloanele de conturi corespondente ale jurnalelor. Soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabilește în funcție de rulajele debitoare și creditoare ale contului respectiv, ținându-se seama de soldul de la începutul anului, care se înscrie pe rândul destinat în acest scop. Balanța de verificare este documentul contabil utilizat pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică, precum și principalul instrument pe baza căruia se întocmesc raportările contabile stabilite potrivit legii. Balanța de verificare a conturilor sintetice, precum și balanțele de verificare ale conturilor analitice se întocmesc cel puțin anual, la încheierea exercițiului financiar sau la termenele de întocmire a raportărilor contabile, la alte perioade prevăzute de actele normative în vigoare și ori de câte ori se consideră necesar.

2.4.2. Contabilitatea în partidă dublă maestru-șah. În cadrul formei de înregistrare „maestru-șah”, principalele registre și formulare care se utilizează sunt: Registrul-jurnal (cod 14-1-1); Registrul-inventar (cod 14-1-2); Cartea mare (șah – cod 14-1-3/a); Balanța de verificare. Registrul-jurnal (cod 14-1-1) se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, la fel ca în cazul formei de înregistrare „pe jurnale”. În vederea înregistrării în Registrul-jurnal, documentele justificative sunt supuse prelucrării contabile (sortare pe feluri de operațiuni, verificare, evaluare, contare). Dacă pentru același fel de operațiuni există mai multe documente justificative, acestea se totalizează cu ajutorul documentelor cumulative întocmite fie pentru debitul, fie

pentru creditul contului care reflectă asemenea operațiuni. Pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative se întocmește Nota de contabilitate (cod 14-6-2A). Cartea mare (șah – cod 14-1-3/a) este documentul de sistematizare a înregistrărilor contabile în conturile sintetice. Înregistrările în Cartea mare (șah) se fac pe baza documentelor justificative, a documentelor cumulative și a notelor de contabilitate, cronologic, zilnic, lunar sau ori de câte ori este nevoie. Înregistrarea în acest document, deschis pentru fiecare cont sintetic, este precedată de înregistrarea în Registrul-jurnal. La sfârșitul lunii (perioadei), pentru fiecare cont sintetic din Cartea mare (șah) se stabilesc totaluri ale rulajului contului debitor sau creditor și ale conturilor corespondente. Totalul sumelor conturilor corespondente trebuie să fie egale cu rulajul debitor sau creditor al contului respectiv. Contabilitatea analitică se ține cu ajutorul formularelor comune (fișa de cont pentru operațiuni diverse, fișa de cont analitic pentru valori materiale) sau cu ajutorul formularelor specifice folosite în acest scop. Balanța de verificare se întocmește pe baza totalurilor preluate din Cartea mare (șah), respectiv din fișele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic. Pentru verificarea înregistrărilor în contabilitatea analitică se pot întocmi balanțe de verificare analitice. La instituțiile publice, balanțele de verificare sintetice se întocmesc lunar, iar balanțele de verificare analitice, cel mai târziu la sfârșitul trimestrului pentru care se întocmesc situațiile financiare.

2.4.3. Contabilitatea în partidă dublă maestru-șah cu jurnale. În cazul utilizării formei de înregistrare combinată „maestru-șah cu jurnale”, pe lângă formularele menționate la forma de înregistrare „maestru-șah” se utilizează jurnalele auxiliare specifice formei de înregistrare „pe jurnale”. În Cartea mare (șah), pentru fiecare cont sintetic, totalurile lunare stabilite în jurnal se înscriu atât în coloana destinată rulajului debitor sau creditor, cât și în coloanele conturilor corespondente. La instituțiile publice și persoanele juridice fără scop patrimonial se poate folosi forma de înregistrare în contabilitate „maestru-șah simplificat”. În acest caz, contabilitatea sintetică se ține pe fișe de cont pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22 și 14-6-22/a), deschise pentru fiecare cont sintetic în Cartea mare (șah), iar contabilitatea analitică se ține pe fișele menționate la forma de înregistrare „maestru-șah”.

2.5. Metodele de conducere a contabilității analitice a bunurilor

Contabilitatea analitică a bunurilor se poate ține pe baza uneia dintre următoarele metode: operativ-contabilă, cantitativ-valorică, global-valorică. Metoda operativ-contabilă se poate aplica pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor și ambalajelor. Metoda cantitativ-valorică se poate folosi pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor, animalelor și ambalajelor. Metoda global-valorică se poate utiliza pentru contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor din unitățile de desfacere cu amănuntul, rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor folosite la ambalare, materialelor de natura obiectelor de inventar, echipamentelor de protecție în folosință, precum și a altor categorii de bunuri.

2.5.1. Metoda operativ-contabilă. Metoda operativ-contabilă constă în ținerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenței cantitative a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fișelor de magazie. În contabilitate, această metodă constă în ținerea evidenței valorice pe conturi de materiale, desfășurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz. Controlul exactității înregistrărilor din evidența gestiunilor și din contabilitate se asigură prin evaluarea stocurilor cantitative, transcrise din fișele de magazie în registrul stocurilor. În metoda operativ-contabilă se pot folosi următoarele formulare comune pe economie: Fișă de magazie (cod 14-3-8 și 14-3-8/a, după caz); Fișă de cont pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22); Registrul stocurilor (cod 14-3-11 și 14-3-11/a). Fișele de magazie servesc pentru evidența cantitativă, pe feluri de stocuri, la locul de depozitare, iar în

contabilitate, pentru controlul operațiunilor înregistrate de gestionar sau persoana desemnată, pentru preluarea în registrul stocurilor a cantităților aflate în stoc, precum și pentru calculul valorii bunurilor existente în stoc la sfârșitul lunii (perioadei), în scopul confruntării cu datele din contabilitatea sintetică. La gestiune, fișele de magazie se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. În aceste fișe cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii, notă de recepție și constatare de diferențe etc.) și a documentelor de ieșire (bon de consum, fișă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), poziție cu poziție. De asemenea, în fișele de magazie se înscriu plusurile de la inventar pe coloana „Intrări” și minusurile de la inventar pe coloana „Ieșiri”. Erorile constatate în evidența gestiunilor se corectează în prezența persoanei care răspunde de înregistrările efectuate în fișele de magazie, iar abaterile de la regulile de întocmire și utilizare a documentelor se aduc la cunoștința conducătorului compartimentului financiar-contabil sau a persoanei desemnate să conducă contabilitatea, după caz, pentru stabilirea măsurilor care se impun. Semnătura persoanei desemnate pentru evidența stocurilor în fișele de magazie constituie dovada verificării înregistrărilor efectuate și preluării documentelor de intrare și de ieșire a materialelor. În contabilitate, documentele privind mișcarea stocurilor se grupează pe gestiuni, surse de aprovizionare (de la furnizori, din prelucrare la terți, consum intern etc.) și, în cadrul acestora, pe conturi de materiale și gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz. Intrările sau ieșirile de bunuri de natura stocurilor se înregistrează în contabilitatea sintetică și analitică, fie direct pe baza acestor documente, fie cu ajutorul unor situații întocmite zilnic sau la alte perioade stabilite de unitate prin centralizarea datelor din documentele privind mișcarea stocurilor. Verificarea înregistrărilor efectuate în conturile de stocuri și fișele de magazie se face cu ajutorul Registrului stocurilor (cod 14-3-11 și 14-3-11/a). În acest scop, în Registrul stocurilor, la sfârșitul fiecărei luni (perioade), se înscriu pe feluri de stocuri, grupate pe magazine (depozite), conturi, grupe, eventual subgrupe, stocurile cantitative din fișele de magazie, se calculează valoarea cantităților aflate în stoc pe baza prețurilor de înregistrare și se totalizează valoarea acestora pe pagini ale Registrului stocurilor, pe subgrupe de materiale, grupe de stocuri, conturi și magazine (depozite). În cazul în care se constată că există frecvente diferențe între soldurile conturilor de stocuri din Registrul stocurilor și cele din contabilitate, provenind din înregistrarea operațiunilor, evaluarea cantităților de stocuri din documentele de intrare și de ieșire, prelucrarea acestora etc., diferențele respective pot fi localizate printr-o nouă centralizare a intrărilor și ieșirilor valorice de materiale, pe grupe sau feluri de materiale, iar totalurile obținute se confruntă cu datele din Registrul stocurilor.

Pentru produse finite și produse reziduale, metoda operativ-contabilă se aplică în același mod ca și pentru stocuri de materii prime și materiale consumabile. În acest caz, evidența cantitativă pe feluri de produse se ține la magazie (depozit) cu ajutorul fișelor de magazie, iar evidența valorică se ține în contabilitate cu ajutorul contului sintetic de produse, desfășurat în analitic pe gestiuni, în care înregistrările se fac pe baza datelor obținute prin centralizarea zilnică a documentelor de mișcare a produselor respective. Verificarea înregistrărilor la sfârșitul lunii (perioadei) se face, de asemenea, cu ajutorul registrului stocurilor în care se stabilesc soldurile pe feluri de produse și pe total cont, prin transcrierea cantităților în stoc din fișele de magazie și evaluarea acestora pe baza prețurilor de înregistrare.

2.5.2. Metoda cantitativ-valorică Metoda cantitativ-valorică pentru materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar în depozit, semifabricate, produse finite, produse reziduale, mărfuri, animale și ambalaje constă în ținerea evidenței cantitative pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni, iar în contabilitate a celei cantitativ-valorice. Conturile sintetice care reflectă stocurile de valori materiale se desfășoară în analitic pe gestiuni. Verificarea exactității înregistrărilor din evidența de la locurile de depozitare și din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantitățile operate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic din contabilitate. În metoda cantitativ-valorică se pot folosi următoarele

formulare: Fișă de magazie (cod 14-3-8 și 14-3-8/a, după caz); Fișă de cont pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22 și 14-6-22/a); Balanța analitică a stocurilor (cod 14-6-30/c). Evidența cantitativă a materialelor se ține la gestiune cu ajutorul fișelor de magazie, care se țin în ordinea fișelor de cont analitic din contabilitate. În fișele de magazie, înregistrările se fac zilnic, de către gestionar sau de către persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare și de ieșire a materialelor. După înregistrare, documentele respective se predau la contabilitate pe bază de borderou. În contabilitate, documentele se înregistrează în fișele de cont analitic pentru valori materiale și se stabilesc stocurile și soldurile, după ce în prealabil s-a verificat modul de emitere și completare a documentelor privind mișcarea materialelor. De asemenea, pe baza acelorași documente, se întocmesc situațiile centralizatoare privind intrările și ieșirile de materiale, pentru înregistrare în contabilitatea sintetică. Controlul înregistrărilor din conturile sintetice și cele analitice ale stocurilor se asigură cu ajutorul balanței de verificare analitice, întocmită separat pentru fiecare cont de stoc. În vederea întocmirii balanței de verificare este necesar să se efectueze controlul asupra concordanței stocurilor scriptice din fișele de magazie cu cele din fișele de cont analitic pentru valori materiale. În cazul instituțiilor publice cu mai multe gestiuni distincte, precum și în cazul instituțiilor care au subunități cu una sau mai multe gestiuni, dar care nu au compartimente proprii de contabilitate, contabilitatea analitică a stocurilor se poate asigura, în cadrul compartimentului financiar-contabil al instituției al cărei conducător are calitatea de ordonator de credite, cu ajutorul Fișei de evidență a materialelor și a materialelor de natura obiectelor de inventar pe locuri de folosință (cod 14-3-9). Metoda cantitativ-valorică pentru evidența analitică a produselor finite și produselor reziduale se aplică în același mod ca și pentru celelalte stocuri, cu următoarele particularități: atât intrările, cât și ieșirile valorice pot fi înregistrate în fișele de cont analitic pentru stocuri numai lunar, prin înmulțirea cantităților totale de produse finite și produse reziduale cu prețurile unitare respective, fără a mai fi necesară evaluarea cantităților de produse în documente; pentru controlul înregistrărilor din contabilitatea sintetică și cea analitică a produselor finite, în locul balanței de verificare se poate folosi Registrul stocurilor.

2.5.3. Metoda global-valorică. Metoda global-valorică se aplică pentru evidența mărfurilor și ambalajelor aflate în unitățile de desfacere cu amănuntul (magazine, restaurante, bufete etc.), folosindu-se formularul comun „Fișa de cont pentru operațiuni diverse” (cod 14-6-22) și raportul de gestiune, după caz. Potrivit acestei metode, contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor se ține global-valoric, atât la gestiune, cât și în contabilitate, iar verificarea concordanței înregistrărilor din evidența gestiunii și din contabilitate se efectuează numai valoric, la perioade stabilite de unitate. Raportul de gestiune se completează pe baza documentelor de intrare și de ieșire a mărfurilor și ambalajelor și de depunere a numerarului din vânzare, iar în fișele valorice (ținute pe gestiuni în cadrul conturilor de mărfuri și ambalaje din contabilitate) înregistrările se fac pe baza acelorași documente. Soldurile valorice ale mărfurilor și ambalajelor aflate în gestiune se verifică pe baza raportului de gestiune predat la contabilitate sau cu ocazia inventarierii, după caz. Metoda global-valorică se folosește, de asemenea, pentru evidența rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor destinate ambalării, precum și la alte categorii de bunuri. În acest caz, evidența cantitativă se poate ține pe feluri de rechizite, imprimate, materiale pentru ambalare etc., la locurile de gestionare, cu ajutorul fișelor de magazie (cod 14-3-8 și 14-3-8/a), care se completează de gestionar sau de către persoana desemnată. Evidența valorică a mișcărilor se ține în contabilitate, pe gestiuni, în cadrul contului de materiale consumabile, cu ajutorul fișelor de cont pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22 și 14-6-22/a). Înregistrările în fișele de magazie se fac pe baza documentelor de intrare și de ieșire a materialelor consumabile respective și se preiau de către contabilitatea stocurilor, în prealabil făcându-se verificarea înregistrărilor din fișele de magazie. Prin centralizarea datelor din documentele respective se asigură înregistrarea acestora atât în fișele valorice pe gestiuni, cât și în conturile sintetice de stocuri. Pentru materialele de natura obiectelor de inventar în folosință se ține numai evidența cantitativă cu ajutorul formularului Fișa de evidență a

materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință (cod 14-3-9). În contabilitate, evidența valorică se ține cu ajutorul Fișei de cont pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22 și 14-6-22/a), pe secții (locuri de muncă, unități etc.), în care înregistrările se fac valoric în funcție de intrări și ieșiri (scoateri din uz). În situația returnării obiectului de inventar uzat, operațiunea înregistrată în Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință (cod 14-3-9) nu presupune înregistrarea unei intrări în evidența magaziei (depozitului). Datele din procesele-verbale pentru scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale (obiecte de inventar) se confruntă cu datele privind restituirile de obiecte de inventar uzate, consemnate în Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință (cod 14-3-9). Controlul exactității înregistrărilor se efectuează la perioadele stabilite de unitate și cu ocazia inventarierilor, evaluându-se stocurile existente pe baza listelor de inventariere (cod 14-3-12, 14-3-12/a și 14-3-12/b) și confruntându-se soldul astfel obținut cu soldul conturilor respective din contabilitate. Contabilitatea analitică a SDV-urilor speciale și AMC-urilor se ține la gestiunea de SDV-uri și AMC-uri, cantitativ, pe persoanele sau comenzile pentru care sunt destinate, cu ajutorul Fișei de magazie (cod 14-3-8 și 14-3-8/a), iar în contabilitate, global-valoric, la nivel de produs. Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent ori a inventarului intermitent.

2.6. Metoda inventarului intermitent

Entitățile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor în cursul perioadei, anual, trimestrial sau lunar, după caz, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care are de determinat obligații fiscale. Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, respectiv conturile din clasa 3, ci prin conturile de cheltuieli, respectiv conturile din clasa 6. Stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârșitul perioadei. Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventarului, respectându-se relația $E = Si + I - Sf$, unde: E – ieșiri; I – intrări; Si – stoc inițial; Sf – stoc final. La începutul exercițiului, respectiv al perioadei, după caz, se anulează stocul existent ca o ieșire de stoc prin înregistrarea acestuia în clase de cheltuieli privind materiile prime, materialele etc. articol contabil $6xx = 3xx$. La sfârșitul perioadei stocurile determinate în baza inventarierii efectuate, respectiv cele care nu au fost consumate în procesul de producție sau vândute, după caz, se înregistrează ca o intrare de stoc articol contabil $3xx = 6xx$. Inventarierea stocurilor la sfârșitul perioadei se face în conformitate cu normele metodologice emise de Ministerul Economiei și Finanțelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și pasiv. În condițiile în care comisiile de inventariere nu constată existența de stocuri factice, vor menționa acest fapt în procesul-verbal al comisiei de inventariere. La locul de depozitare sau de utilizare în procesul de producție a stocurilor se ține o evidență tehnică operativă a stocurilor pe bază de fișă de magazie sau alte documente stabilite de unitate, în conformitate cu procedurile proprii elaborate de conducerea acesteia. Ieșirile de stocuri aferente unei perioade, înregistrate în contabilitatea financiară, vor fi corelate cu cheltuielile evidențiate în contabilitatea de gestiune, pe comenzi, produse etc., după caz, în funcție de consumurile tehnologice normate. Inventarul intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică. Perioada la care se efectuează inventarierea faptică a stocurilor se alege astfel încât să poată fi stabilite corect obligațiile legale (contabile, fiscale etc).

2.7. Organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați

Activitatea de contabilitate se exercită de către contabili. Actul normativ care reglementează activitatea contabililor este dată prin O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați.

2.7.1. Profesia de expert contabil și de contabil autorizat

Profesia de expert contabil și de contabil autorizat se exercită de către persoanele care au această calitate, conform O.G. nr. 65/1994. Expertul contabil este persoana care a dobândit această calitate în condițiile prezentei ordonanțe și are competența profesională de a organiza și conduce contabilitatea, de a supraveghea gestiunea societăților comerciale, de a întocmi situațiile financiare și de a efectua expertize contabile. Asupra constatărilor, concluziilor, opiniilor și recomandărilor sale, expertul contabil întocmește raport. Contabilul autorizat este persoana care a dobândit această calitate în condițiile prezentei ordonanțe și are competența de a ține contabilitatea și de a pregăti lucrările în vederea întocmirii situațiilor financiare. Accesul la profesia de expert contabil și de contabil autorizat se face pe bază de examen de admitere, la care să se obțină cel puțin media 7 și minimum nota 6 la fiecare disciplină, efectuarea unui stagiu de 3 ani și susținerea unui examen de aptitudini la terminarea stagiului. La cerere se pot înscrie direct la stagiul absolvenților cursurilor de master, organizate de facultățile de profil, pe baza protocoalelor de echivalare a disciplinelor de la examenele de master cu cele de la examenul de admitere în profesie, încheiate de universități cu Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR).

2.7.2. Exercițarea profesiei de expert contabil

Expertul contabil poate executa pentru persoanele fizice și juridice următoarele lucrări: a) ține sau supraveghează contabilitatea și întocmește sau verifică și semnează situațiile financiare; b) acordă asistență privind organizarea și ținerea contabilității; c) efectuează analize economico-financiare și evaluări patrimoniale; d) efectuează expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice ori juridice în condițiile prevăzute de lege; e) execută alte lucrări cu caracter financiar-contabil, de organizare administrativă și informatică; f) îndeplinește, potrivit dispozițiilor legale, atribuțiile prevăzute în mandatul de cenzor la societățile comerciale; g) acordă asistența de specialitate necesară pentru înființarea și reorganizarea societăților comerciale; h) efectuează pentru persoane fizice și juridice servicii profesionale care presupun cunoștințe de contabilitate. Persoanele fizice și juridice care au calitatea de expert contabil pot efectua activitățile de audit financiar, consultanță fiscală și evaluare numai după dobândirea, în condițiile legii, a calității de auditor financiar, consultant fiscal sau evaluator autorizat, după caz. Experții contabili pot să-și exercite profesia individual ori se pot constitui în societăți comerciale potrivit legii. Societățile comerciale de expertiză contabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: să aibă ca obiect de activitate exercitarea profesiei de expert contabil; majoritatea acționarilor sau asociaților să fie experți contabili și să dețină majoritatea acțiunilor sau a părților sociale; consiliul de administrație al societății comerciale să fie ales în majoritate dintre acționarii sau asociații experți contabili; acțiunile să fie nominative și orice nou asociat sau acționar să fie admis de adunarea generală.

2.7.3. Exercițarea profesiei de contabil autorizat

Contabilul autorizat poate executa pentru persoanele fizice și juridice următoarele lucrări: ține contabilitatea operațiunilor economico-financiare prevăzute în contract; pregătește lucrările în vederea întocmirii situațiilor financiare. Contabilii autorizați pot să-și exercite profesia individual ori în societăți comerciale.

2.7.4. Aspecte comune privind experții contabili și contabilii autorizați

Experților contabili și contabililor autorizați le este interzis să efectueze lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile la care sunt salariați și pentru cei cu care angajatorii lor sunt în raporturi contractuale ori se află în concurență. De asemenea, le este interzis să efectueze lucrări pentru operatorii economici, în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul al patrulea inclusiv sau soți ai administratorilor. Experții contabili și contabilii autorizați nu pot efectua pentru terți lucrări contabile în situația în care există elemente care atestă starea de conflict de interese sau de incompatibilitate.

Experții contabili și contabilii autorizați garantează răspunderea civilă privind activitatea desfășurată, prin subscrierea unei polițe de asigurare sau prin vărsarea unei contribuții la fondul de garanții.

Relațiile experților contabili, contabililor autorizați și societăților comerciale de profil cu clienții se stabilesc prin contract scris de prestări de servicii, semnat de ambele părți.

Onorariile stabilite pentru expertizele contabile dispuse din oficiu în cursul procesului penal, în cauzele privind infracțiuni prevăzute în Codul penal sau în legi speciale, prin care a fost prejudiciat avutul public, vor fi avansate de la bugetul de stat prin bugetele Ministerului Justiției, Ministerului Public sau Ministerului Internelor și Reformei Administrative, după caz, urmând ca sumele să fie recuperate de la persoanele vinovate la pronunțarea hotărârii judecătorești definitive.

2.7.5. Activitatea de cenzor

Activitatea de cenzor poate fi desfășurată, potrivit legii, de către experții contabili, persoanele cu studii economice superioare cu diplomă recunoscută de Ministerul Educației, Cercetării și Tineretului și experiență în activitatea financiar-contabilă de cel puțin 5 ani, precum și de către societățile comerciale membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Astfel, cenzorii sunt obligați să verifice dacă bilanțul contabil și contul de profit și pierderi sunt legal întocmite și în concordanță cu registrele, dacă acestea din urmă sunt ținute la zi și dacă evaluarea patrimoniului s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea bilanțului contabil. În acest sens, sunt obligați să verifice următoarele obiective principale:

- a) operațiunile legate de înregistrarea sau de modificarea capitalului social;
- b) inventarierea patrimoniului, modul de valorificare a rezultatelor acestuia, precum și faptul că rezultatele inventarierii sunt cuprinse în bilanțul contabil anual;
- c) existența procedurilor pentru organizarea gestiunilor de valori materiale și bănești și a evidenței analitice și sintetice a elementelor patrimoniale;
- d) ținerea corectă și la zi a contabilității;
- e) preluarea corectă în balanța de verificare a datelor din conturile sintetice și concordanța dintre contabilitatea sintetică și cea analitică;
- f) întocmirea bilanțului contabil pe baza balanței de verificare a conturilor sintetice și respectarea normelor metodologice cu privire la întocmirea acestuia și a anexelor sale;
- g) dacă evaluarea patrimoniului s-a făcut conform reglementărilor legale în vigoare;
- h) dacă contul de profit și pierderi este întocmit pe baza datelor din contabilitate privind perioada de raportare;
- i) stabilirea în conformitate cu dispozițiile legale a profitului net și punctul de vedere referitor la destinațiile acestuia, propuse de consiliul de administrație;
- j) situația creditelor și a altor împrumuturi ale societății comerciale și garantarea acestora;
- k) inspecția lunară și inopinată a casei și verificarea existenței titlurilor sau valorilor care sunt proprietatea societății comerciale sau care au fost primite în gaj, cauciune ori depozit;
- l) să constate depunerea, în mod regulat, a garanției de către administratori;
- m) să vegheze ca dispozițiile legii, ale contractului de societate sau ale statutului să fie îndeplinite de administratori și de lichidatori.

Cenzorii vor aduce la cunoștință administratorilor neregularitățile în administrație și încălcările dispozițiilor legale și statutare pe care le constată, iar cazurile mai importante le vor aduce la cunoștință adunării generale. De asemenea, aceștia sunt obligați să convoace adunarea generală ordinară sau extraordinară, când nu a fost convocată de către administratori, și să ia parte la acestea, având dreptul să insereze în ordinea de zi propunerile pe care le consideră necesare.

În exercitarea misiunii lor, cenzorii trebuie să se ghideze după următoarele principii:

- a) integritate – cenzorul trebuie să fie drept, cinstit și sincer în executarea lucrărilor sale;
- b) obiectivitate – cenzorul trebuie să nu cedeze unor prejudecăți sau convingeri apriorice care ar putea să-i împiedice obiectivitatea. El trebuie să aibă o comportare ireproșabilă atunci când întocmește un raport privind executarea lucrărilor sale;
- c) independență – cenzorul trebuie să fie și să se manifeste liber față de orice interes care ar putea fi avut în vedere ca fiind incompatibil cu integritatea și obiectivitatea sa;
- d) secretul profesional – cenzorul trebuie să respecte caracterul confidențial al informațiilor obținute cu ocazia executării lucrărilor sale și nu trebuie să divulge niciuna dintre aceste informații către terți, cu excepția cazurilor în care a fost autorizat în mod expres în acest scop sau dacă are obligația legală sau profesională să facă această divulgare;
- e) competență profesională – cenzorul trebuie să-și mențină nivelul de competență pe tot parcursul carierei sale profesionale;
- f) comportare deontologică – cenzorul trebuie să se comporte într-un mod compatibil cu buna reputație a profesiei și trebuie să se abțină de la orice conduită de natură să aducă atingere acestei reputații.

2.8. Răspunderile experților contabili și ale contabililor autorizați

Experții contabili și contabilii autorizați răspund, în exercitarea profesiei, disciplinar, administrativ, civil și penal, după caz, potrivit legii. Limitele răspunderii civile a experților contabili și contabililor autorizați se stabilesc prin contractele de prestări de servicii încheiate în condițiile legii, în funcție de uzanțele interne și internaționale ale profesiei contabile. Sancțiunile disciplinare ce se aplică experților contabili și contabililor autorizați, în raport cu gravitatea abaterilor săvârșite, sunt următoarele: mustrare; avertisment scris; suspendarea dreptului de a exercita profesia de expert contabil sau de contabil autorizat pe o perioadă de timp de la 3 luni la un an; interzicerea dreptului de a exercita profesia de expert contabil sau de contabil autorizat.

Răspunderea civilă a persoanelor pentru prejudiciile provocate în executarea contractului de prestări-servicii financiar-contabile sau în legătură cu acesta este limitată la:

- contravaloarea a șase onorarii pentru serviciile efectuate în baza contractului de prestări-servicii financiar-contabile, datorate de către client prestatorului-membru CECCAR, având ca obiect prestarea serviciilor financiar-contabile ale unei entități de interes public (mai puțin activităților de audit statutar);
- contravaloarea a patru onorarii pentru serviciile efectuate în baza contractului de prestări-servicii financiar-contabile, datorate de către client prestatorului-membru CECCAR, având ca obiect prestarea serviciilor financiar-contabile ale unei societăți comerciale ce nu este cuprinsă în categoria entităților de interes public (mai puțin activităților de audit statutar).

Cuantumul despăgubirilor reprezintă limita maximă cumulată aferentă tuturor prejudiciilor cauzate ca urmare a prestării serviciilor financiar-contabile (mai puțin activităților de audit statutar) în baza aceluiași contract de prestări-servicii la care pot fi obligați la plată membrii Corpului, indiferent de numărul persoanelor prejudiciate sau de cuantumul total al prejudiciilor pretins cauzate.

Nu se pot pretinde mai multe despăgubiri pentru aceeași faptă săvârșită în baza aceluiași contract de prestări servicii și în baza aceluiași prejudiciu dovedit.

În toate cazurile, membrul CECCAR poate fi ținut responsabil, pentru prejudiciile cauzate clientului sau terțului, proporțional cu contribuția efectivă la prejudiciul dovedit, cauzat ca urmare a executării contractului de prestări servicii financiar-contabile.

Limitarea răspunderii membrilor CECCAR, nu se aplică în situațiile în care se dovedește că încălcarea îndatoririlor profesionale de către aceștia s-a făcut cu intenție directă, respectiv atunci când aceștia au prevăzut rezultatul acțiunii/inacțiunii lor și au urmărit producerea acestuia.

Acțiunea în instanță împotriva membrilor CECCAR, poate fi exercitată în baza contractului de prestări servicii financiar-contabile, sub sancțiunea decăderii, în termen de cel mult 3 ani de la data încetării contractului, și care se consideră că ar fi generat un prejudiciu clientului.

III. Practici contabile

3.1. Model de contract de prestări servicii financiar-contabile nr. 1

Contract de prestări servicii financiar-contabile

Între:

1. _____,

– denumită în continuare Beneficiar –

și

2. _____,

– denumită în continuare Prestator,

Beneficiarul și Prestatorul denumiți în continuare împreună Părți contractante.

Art. 1. Obiectul contractului

În baza prezentului contract, Prestatorul se obligă să efectueze pentru Beneficiar următoarele servicii:

a) prelucrarea documentelor primare din contabilitate și pregătirea anumitor rapoarte lunare solicitate de Beneficiar;

b) pregătirea lunară a registrelor de contabilitate, în conformitate cu cerințele legii;

c) întocmirea lunară a bilanțului de verificare;

d) servicii de calcul și de evidență a salariaților;

e) pregătirea declarațiilor fiscale periodice (lunar, trimestrial) și depunerea lor la autoritățile financiare și fiscale;

f) pregătirea situațiilor financiare în conformitate cu _____.

Art. 2. Durata contractului

(1) Serviciile menționate în contract vor fi prestate pe o durată de _____ ani, începând cu data de _____ și până la data de _____.

(2) În cazul în care Beneficiarul nu furnizează informațiile solicitate la datele convenite, va apărea o decalare corespunzătoare (luând în considerare numărul de zile lucrătoare) a termenelor de prezentare a rapoartelor Prestatorului către Beneficiar.

(3) În cazul în care Prestatorul nu va preda rapoartele la datele convenite ca urmare a intervenirii situației prevăzute la art. 10, va apărea o prelungire corespunzătoare a duratei contractului, măsurată în numărul de zile lucrătoare.

Art. 3. Prețul serviciilor

(1) Pentru serviciile efectuate în baza prezentului contract, Beneficiarul va plăti Prestatorului un tarif în suma de _____ lei/lună. Pentru serviciile de consultanță fiscală și financiară, Beneficiarul va plăti Prestatorului un tarif în raport cu numărul de ore petrecute în soluționarea problemelor și gradul de calificare al persoanei implicate din partea Prestatorului:

- contabil junior _____;

- contabil senior _____ și

- manager _____.

(2) Tariful menționat la art. 4 alin. (1) nu include TVA.

Art. 4. Obligațiile Beneficiarului

Beneficiarul se obligă:

a) să predea Prestatorului, de două ori pe lună, toate documentele justificative aferente perioadei anterioare, în cazul în care se solicită întocmire raport conform grupului pentru luna precedentă, cu termen de predare până la data de _____;

- b) să pună la dispoziția Prestatorului orice alte acte contabile solicitate de contabil, necesare executării corecte și cu respectarea normelor legale în vigoare;
- c) să întocmească și să pună la dispoziția Prestatorului documentele de gestiune conform cerințelor legale și să pună la dispoziție toate informațiile necesare pentru a putea verifica stocurile;
- d) să achite în maxim _____ zile de la facturare contravaloarea serviciilor prestate.

Art. 5. Obligațiile Prestatorului

Prestatorul se obligă:

- a) să efectueze lucrările menționate la art. 1 conform normelor legale și/sau profesionale, la termenele stipulate în acestea;
- b) să predea documentele fiscale la autoritățile fiscale, la termenele și în condițiile prevăzute de lege;
- c) să răspundă în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991 – Legea contabilității;
- d) să comunice la timp Beneficiarului obligațiile de plată către bugetul statului și al asigurărilor sociale;
- e) să transfere Beneficiarului spre arhivare toate documentele primare și orice alte situații pregătite pentru acesta, aferente unei perioade contabile (o lună), în termen de maxim o lună de la data încheierii acesteia.

Art. 6. Clauza penală _____.

Art. 7. Confidențialitatea _____.

Art. 8. Rezilierea contractului _____.

Art. 9. Drept aplicabil. Instanța competentă _____.

Art. 10. Forța majoră _____.

Art. 11. Dispoziții finale _____.

Prestator,

Beneficiar,

3.2. Model de contract de prestări servicii financiar-contabile nr. 2

Contract de prestări servicii contabile

I. Părțile contractante

Art. 1. Prezentul contract se încheie între:

S.C. S.R.L. cu sediul în, jud., str., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr., cod fiscal nr. cont curent nr. deschis la Banca reprezentată prin, în calitate de, denumită în continuare **Prestator de servicii**

și

S.C. S.R.L. sediul în, jud., str., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr., cod fiscal nr. cont curent nr. deschis la Banca reprezentată prin, în calitate de, denumită în continuare **Beneficiar**.

II. Obiectul contractului

Art. 2. Obiectul prezentului contract constă în realizarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor servicii:

- a) Prelucrarea datelor pentru evidența contabilă conform legislației române;
- b) Redactarea și depunerea documentelor necesare decontării taxelor și impozitelor datorate Bugetului Statului;
- c) Întocmirea statelor de salarii și a fișelor fiscale ale angajaților, în baza datelor furnizate de către societate, redactarea și depunerea documentelor necesare decontării taxelor și impozitelor datorate

Bugetului de asigurări sociale, Bugetului de asigurări de sănătate și Fondului de șomaj și asigurarea legăturii cu Inspectoratul teritorial de Muncă;

d) Raportări financiar-contabile;

e) Consultanță, îndrumare și asistență operațională în proiectarea metodelor și procedurilor metodologiilor contabile.

III. Obligațiile părților

Art. 3. Beneficiarul se obligă:

a) să predea prestatorului, în primele 5 zile ale lunii în curs, toate documentele aferente lunii anterioare, necesare prelucrării datelor economico-financiare și toate documentele justificative aferente acestor acte;

b) să pună la dispoziția prestatorului orice alte acte solicitate de acesta, necesare executării corecte și cu respectarea normelor legate de obiectul prezentului contract;

c) să achite în maxim 5 zile de la facturare contravaloarea serviciilor prestate.

Art. 4. Prestatorul se obligă:

a) să realizeze obiectul contractului respectând legislația în vigoare;

b) să predea documentele fiscale la Administrația Financiară la termenele și condițiile prevăzute de legislația în vigoare.

IV. Tarif servicii

Art. 5. Tariful lunar al serviciilor prestate, conform prevederilor acestui contract, este Lei, fără TVA.

Art. 6. Depășirea termenului de plată stabilit la art. 3 lit. c) obligă beneficiarul la plata de penalități în cuantum de%/zi aplicabile la valoarea în lei facturată.

V. Răspunderea contractuală

Art. 7. Beneficiarul răspunde atât pentru realitatea și corectitudinea datelor înscrise în documentele predate executantului, cât și pentru omiterea predării la timp a unui document pentru înregistrare și contabilizare.

Art. 8. Prestatorul răspunde pentru corectitudinea lucrărilor efectuate pe baza datelor puse la dispoziție de beneficiar și de respectarea termenelor legale de depunerea documentelor cu caracter economico-financiar către Administrația Fiscală, exceptând cazurile când beneficiarul nu s-a achitat de prevederea de la art. 3 lit. a).

VI. Clauze speciale

Art. 9. Contractul poate fi reziliat de oricare dintre părți pe perioada valabilității cu un preaviz de 60 de zile și cu îndeplinirea obligațiilor ce revin până la data rezilierii, respectiv efectuarea serviciilor solicitate și plata în termen de către beneficiar.

VII. Forța majoră

Art. 10. Forța majoră exonerează părțile de răspundere în cazul executării necorespunzătoare sau cu întârziere a obligațiilor asumate prin prezentul contract. Prin forță majoră se înțelege un eveniment independent de voința părților, imprevizibil și insurmontabil, apărut după încheierea contractului și care împiedică părțile să execute obligațiile asumate conform prevederilor contractuale.

VIII. Litigii

Art. 11. Litigiile născute în raporturile contractuale dintre părți vor fi soluționate pe cale amiabilă. În cazul în care această soluționare nu este posibilă, va fi aleasă instanța de judecată competentă.

IX. Dispoziții finale și tranzitorii

Art. 12. Durata acestui contract este de 12 luni începând cu prelucrarea documentelor lunii și va fi prelungită automat în fiecare an cu 12 luni, cu acordul tacit al părților, cu excepția cazului în care se aplică prevederile art. 9.

Încheiat astăzi,

Executant,

Beneficiar,

3.3. Model de contract de prestări servicii financiar-contabile nr. 3

Contract-cadru de prestări-servicii financiar-contabile¹

Încheiat în baza art. 14 din O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată, între:

1) Expert contabil/contabil autorizat _____, cu domiciliul în localitatea _____, str. _____ nr. _____, bl. _____, sc. _____, et. _____, ap. _____, jud./sect. _____, CNP _____, înscris în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, având carnet nr. _____, denumit în continuare **prestator**

sau

Societatea comercială de expertiză contabilă/societatea comercială de contabilitate _____, cu sediul în localitatea _____, str. _____ nr. _____, bl. _____, sc. _____, et. _____, ap. _____, jud./sect. _____, înregistrată la Registrul comerțului cu nr. _____, cod fiscal nr. _____, cont bancar nr. _____ deschis la _____, înregistrată în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, având autorizația de funcționare nr. _____, legal reprezentată de _____, în calitate de _____, denumită în continuare **prestator** și

2) Societatea comercială _____, cu sediul în localitatea _____, str. _____ nr. _____, bl. _____, sc. _____, et. _____, ap. _____, jud./sect. _____, înregistrată la Registrul comerțului cu nr. _____, cod fiscal nr. _____, cont bancar nr. _____ deschis la _____, legal reprezentată de _____, în calitate de _____, denumită în continuare **client**

în următoarele condiții:

I. Obiectul contractului

Art. 1 – În baza prezentului contract, prestatorul se obligă să efectueze clientului său următoarele servicii:

* Aprobabil prin Hotărârea Consiliului Superior al CECCAR nr. 01/42 din 11 august 2001, cu modificările și completările ulterioare.

II. Prețul serviciilor

Art. 2 – Pentru serviciile efectuate în baza prezentului contract clientul va plăti prestatorului un onorariu în suma de _____ lei/lună, inclusiv/exclusiv TVA. În cazul în care onorariul se stabilește în valută, acesta va fi achitat în lei, la cursul leu/dolar al BNR din ziua efectuării plății, până, cel mai târziu, la data de 5 ale lunii următoare.

III. Obligațiile părților

Art. 3 – Prestatorul se obligă să efectueze lucrările menționate la art. 1 conform normelor legale și/sau profesionale, la termenele stipulate în acestea.

Art. 4 – Clientul se obligă să pună la dispoziția prestatorului toate informațiile și documentele necesare pentru buna desfășurare a activității și să plătească contravaloarea serviciilor ce i-au fost prestate la termenele stipulate în contract.

IV. Răspunderi

Art. 5 – Nerespectarea termenului prevăzut la art. 2 obligă clientul la plata de penalități de _____% din suma datorată pe fiecare zi de întârziere, dar nu mai mult de 60 de zile.

Dacă clientul nu plătește suma datorată și penalitățile aferente, la expirarea celor 60 de zile contractul se desființează de plin drept fără punere în întârziere și fără intervenția instanței.

¹ Sursa: <http://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2012/03/Contract-cadru-de-prestari-servicii-financiar-contabile.pdf>.

Art. 6 – Dacă prestatorul nu-și îndeplinește obligațiile asumate, producând astfel prejudicii clientului, va fi obligat la plata de daune către acesta, potrivit dispozițiilor art. 3-6 din Îndrumările privind limitarea răspunderii civile a experților contabili și contabililor autorizați, aprobate prin Hotărârea Consiliului Superior al CECCAR nr. 12/243 din 25 ianuarie 2012¹.

Art. 7 – Neîndeplinirea obligațiilor contractuale de către una dintre părți dă dreptul celeilalte să considere contractul desființat de plin drept, fără intervenția instanței, cu condiția anunțării celeilalte părți cu cel puțin 5 zile înainte.

Art. 8 – În cazul în care clientul este supus procedurii de insolvență prevăzută de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, contractul se reziliază de plin drept în condițiile articolului precedent.

V. Forța majoră

Art. 9 – Forța majoră, înțeleasă ca eveniment absolut imprevizibil și insurmontabil de tipul războiului, calamităților naturale, restricțiilor legale etc., apără de răspundere partea care o invocă cu condiția anunțării celeilalte părți în termen de cel mult 5 zile de la apariție; încetarea forței majore trebuie anunțată cocontractantului tot în termen de 5 zile. Obligațiile părților sunt suspendate pe durata forței majore. Dacă forța majoră se prelungește mai mult de 60 de zile, oricare dintre părți se poate retrage din contract fără despăgubiri.

VI. Alte clauze

Art. 10 – Orice neînțelegeri dintre părți, rezultate din prezentul contract sau în legătură cu acesta, se vor rezolva – de preferință – pe cale amiabilă, în caz contrar vor fi soluționate prin arbitraj, organizat de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România conform normelor și regulamentului său de procedură arbitrală.

Art. 11 – Denunțarea unilaterală a prezentului contract este permisă numai după un termen de cel puțin 6 luni de la intrarea sa în vigoare și numai după anunțarea celeilalte părți cu cel puțin 60 de zile înainte.

Art. 12 – Modificarea clauzelor prezentului contract poate fi făcută numai cu acordul scris al ambelor părți materializat într-un act adițional.

Art. 13 – Prezentul contract se încheie pe o perioadă de un an, începând cu data semnării sale de către ambele părți și se poate prelungi automat cu noi perioade de un an, dacă niciuna dintre părți nu își manifestă intenția de a-i pune capăt, anunțând cealaltă parte cu cel puțin 15 zile înainte.

Încheiat astăzi _____, în două exemplare cu valoare de original, câte unul pentru fiecare parte.

Prestator,

Client,

Articolul 3. Limba și moneda

(1) Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.

(2) Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

(3) Abrogat prin pct. 4 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

Legislație conexă:

- Constituția României;
- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia;

¹ Potrivit art. 16 alin. (2) din O.G. 65/1994, republicată, limitele răspunderii civile pot fi negociate de către părțile contractante, în funcție de uzanțele interne și internaționale ale profesiei contabile.

- O.M.F.P. nr. 1969/2007 privind aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial;
- Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal;
- Regulamentul BNR nr. 4/2005 privind regimul valutar.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește limba și moneda în care grăiește contabilitatea. Conform art. 137 alin. (2) din Constituția României, moneda națională este leul, iar subdiviziunea acestuia, banul. În condițiile aderării la Uniunea Europeană, prin lege organică se poate recunoaște circulația și înlocuirea monedei naționale cu aceea a Uniunii Europene.

II. Comentariu

În conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens. Documentele justificative și financiar-contabile pot fi întocmite și într-o altă limbă și altă monedă dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ (ex., Codul fiscal, referitor la factură).

2.1. Evaluarea la bilanț a creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute

Evaluarea la bilanț a creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

2.2. Evaluarea la bilanț a disponibilităților bănești și a altor valori similare

Disponibilitățile bănești și alte valori similare în valută se evaluează în bilanț la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. Reamintim că începând cu anul 2010, evaluarea elementelor monetare de activ și de pasiv exprimate în valută (disponibilități bănești, creanțe, datorii) se efectuează lunar la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii. Evaluarea se aplică și creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute.

2.3. Elementele monetare

Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Prin elemente monetare se înțelege disponibilitățile bănești și activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligația de a plăti un număr fix sau determinabil de unități monetare.

Pentru creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferențelor de valoare se efectuează similar regulilor aplicate pentru elementele monetare exprimate în valută.

2.4. Elementele nemonetare

Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacției.

Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la valoarea justă (ex., imobilizările corporale reevaluate) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale la această valoare.

2.5. Operațiunile valutare

Operațiuni valutare sunt încasările, plățile, compensările, transferurile, creditările, precum și orice tranzacții exprimate în valute și care se pot efectua prin transfer bancar, în numerar, cu instrumente de plată sau prin orice alte modalități de plată practicate de instituțiile de credit în funcție de natura operațiunii respective. Operațiunile valutare pot fi: operațiuni valutare între rezidenți și nerezidenți (operațiuni valutare curente și operațiuni valutare de capital) și operațiuni valutare între rezidenți.

În sensul operațiunilor valutare, vorbim despre:

- Valută – moneda națională a altui stat, moneda unei uniuni monetare a unor state, precum și monedele compuse, cum ar fi drepturile speciale de trageră.
- Valute cotate – valutele menționate în lista cursurilor de schimb ale pieței valutare, comunicată de Banca Națională a României.
- Credite legate de comerțul internațional – credite acordate pe bază de contract în cadrul operațiunilor de comerț internațional cu bunuri și servicii, sub formă de avansuri, plăți în rate pe faze intermediare de execuție sau la solicitarea furnizorului de mărfuri/servicii, plăți la un anumit termen de la livrarea mărfurilor/prestarea serviciilor, credit furnizor, indiferent dacă s-au emis sau nu efecte de comerț, rescadențarea unor astfel de plăți și finanțarea unor astfel de credite de către un terț; în această categorie se includ și operațiunile de factoring.
- Credite și împrumuturi financiare – finanțări de orice natură acordate/primate pe baze contractuale, inclusiv finanțarea tranzacțiilor comerciale la care nu participă un rezident și orice modalitate prin care creditorul stinge sau preia o obligație a debitorului față de un terț; în această categorie se includ și împrumuturile ipotecare, creditele de consum, precum și operațiunile de leasing financiar.
- Operațiuni cu instrumente financiare tranzacționate în mod curent pe piața de capital – operațiuni cu acțiuni sau alte titluri de natură participativă, cu obligațiuni, alte titluri de credit și instrumente financiare derivate, cu scadență inițială, de regulă, mai mare de un an.
- Operațiuni cu instrumente financiare tranzacționate în mod curent pe piața monetară – operațiuni cu titluri de stat, certificate de depozit, instrumente financiare derivate, titluri de credit și alte asemenea instrumente specifice pieței monetare, cu scadență inițială, de regulă, mai mică de un an.
- Operațiuni cu unități ale organismelor de plasament colectiv – operațiuni cu titluri de natură participativă la fonduri de investiții, fonduri mutuale sau la orice alte entități, constituite în scopul realizării de investiții colective în: instrumente financiare tranzacționate în mod curent pe piața de capital; instrumente financiare tranzacționate în mod curent pe piața monetară; alte active.

- Active financiare cuprind: numerar; un instrument sau un înscris care conferă dreptul contractual de a încasa numerar sau de a primi alte instrumente financiare de la altă entitate; un instrument sau un înscris care conferă dreptul contractual de a schimba instrumente financiare cu altă entitate, în condiții ce sunt potențial favorabile; un instrument de capital al unei alte entități.
- Piața valutară este piața pe care se efectuează schimb valutar și care cuprinde piața valutară interbancară și piața valutară a entităților autorizate să efectueze activități de schimb valutar.

Operațiunile valutare trebuie interpretate într-un sens larg, astfel încât să acopere, după caz, și fără a fi limitative:

- a) încheierea și derularea tranzacțiilor, precum și transferurile decurgând din acestea;
- b) toate tehnicile financiare disponibile pe piață pentru realizarea unei anumite operațiuni – tranzacții la vedere (spot), tranzacții cu instrumente financiare derivate (forward, options, swap, futures), deschiderea conturilor și plasarea fondurilor în conturi;
- c) lichidarea sau cesionarea activelor dobândite în urma investițiilor efectuate ori a altor operațiuni, repatrierea profiturilor rezultate sau utilizarea acestora;
- d) rambursarea creditelor și a împrumuturilor.

Operațiunile valutare curente sunt operațiunile valutare efectuate între rezidenți și nerezidenți, care decurg, fără a se limita la acestea, din:

- a) tranzacții de comerț internațional cu bunuri și servicii și alte asemenea tranzacții care presupun o contraprestație imediată, inclusiv operațiunile efectuate în scopul acoperirii riscurilor (cum sunt: de preț, valutar) rezultate din tranzacțiile de comerț internațional;
- b) alte operațiuni care nu sunt de natura operațiunilor valutare de capital, precum: plăți/încasări legate de impozite și taxe, cu excepția taxelor succesoriale, comisioane, onorarii, amenzi, plăți legate de cheltuieli de judecată, asistență tehnică, plăți de sume decurgând din drepturile de asigurări sociale, inclusiv pensii, într-un sistem public sau privat, câștiguri din jocuri de noroc, leasing operațional, cheltuieli cu întreținerea proprietăților deținute în străinătate, cheltuieli de reprezentare, cheltuieli guvernamentale, abonamente la publicații, participare la organizații, cluburi;
- c) repatrierea veniturilor nete sub formă de dividende, dobânzi, chirii și altele asemenea provenind din operațiuni valutare curente și de capital;
- d) remiteri de sume pentru acoperirea cheltuielilor curente ce decurg din obligații legale de întreținere a membrilor familiei – soț, soție, copii ori alte persoane aflate în întreținere;
- e) cheltuielile care nu sunt de natura operațiunilor valutare de capital, făcute de rezidenți în străinătate în scop educațional sau religios, de recreere, vacanță, sport, afaceri, vizite la rude sau la prieteni, misiuni, întâlniri, conferințe, îngrijirea sănătății și altele asemenea.

III. Practici contabile

3.1. Cursul valutar pentru calculul accizelor, taxei pentru emisiile poluante, redevență minieră

Cursul valutar pentru calculul accizelor, taxei pentru emisiile poluante, redevență minieră – începând cu data de 1 ianuarie 2013, acestea vor fi calculate la un curs de 4,5223 lei/euro (față de 4,3001 lei/euro pentru 2012), curs valutar comunicat de Banca Centrală Europeană pentru data de 1 octombrie 2012.

3.2. Cursuri valutare pentru calculul TVA

- Pentru vânzări la distanță – echivalentul în lei al plafonului de 35.000 euro prevăzut la art. 132 alin. (2) lit. a) Cod fiscal se stabilește pe baza cursului valutar de schimb comunicat de

Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la cifra miilor. Rotunjirea se face prin majorare, când cifra sutelor este egală cu sau mai mare decât 5, și prin reducere, când cifra sutelor este mai mică decât 5, prin urmare plafonul este de 118.000 lei (cursul de la data aderării – 3,3817 lei/euro).

- Plafon achiziții intracomunitare de 10.000 euro – echivalentul în lei al plafonului pentru achiziții intracomunitare de 10.000 euro, prevăzut la art. 126 alin. (4) lit. b) Cod fiscal, aplicabil în cursul unui an calendaristic, se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la cifra miilor. Rotunjirea se face prin majorare când cifra sutelor este egală sau mai mare decât 5 și prin reducere când cifra sutelor este mai mică de 5, prin urmare plafonul este de 34.000 lei (cursul de la data aderării – 3,3817 lei/euro).

- Plafon 100.000 euro pentru stabilirea perioadei fiscale – în sensul art. 156¹ alin. (1) Cod fiscal, echivalentul în lei al plafonului de 100.000 euro se determină pe baza cursului de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru data de 31 decembrie a anului precedent, inclusiv pentru persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 Cod fiscal în cursul anului (cursul valabil pentru 31 decembrie 2012 este 4,4291 lei/euro, față de 4,3197 lei/euro la 31.12.2011).

- Elementele folosite la stabilirea bazei de impozitare a unui import sunt exprimate în valută – cursul de schimb valutar se stabilește conform prevederilor comunitare care reglementează calculul valorii în vamă.

- Elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau ultimul curs de schimb publicat de Banca Centrală Europeană ori cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză. Prin ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României se înțelege cursul de schimb comunicat de respectiva bancă în ziua anterioară și care este valabil pentru operațiunile care se vor desfășura în ziua următoare.

3.3. Curs valutar pentru calculul impozitului pe reprezentanțe

Curs valutar pentru calculul impozitului pe reprezentanțe – echivalentul în lei al impozitului pe reprezentanțe stabilit la art. 123 Cod fiscal (4.000 euro pentru un an fiscal) se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua în care se efectuează plata impozitului către bugetul de stat.

3.4. Cursul valutar utilizat de organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale pentru calculul veniturile din activități economice scutite de la plata impozitului pe profit

Cursul utilizat de organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale pentru calculul veniturile din activități economice scutite de la plata impozitului pe profit – calculul echivalentului în lei a 15.000 euro se determină prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv (pentru anul 2012 cursul mediu anual a fost de 4,4560 lei/euro).

3.5. Cursul valutar utilizat la calculul cheltuielilor cu impozitul pe profit

- Cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la schemele de pensii facultative, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant [art. 21 alin. (3) lit. j) Cod fiscal] – cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentului în euro este cursul de schimb leu/euro comunicat de Banca Națională a României la data înregistrării cheltuielilor.

- Cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant [art. 21 alin. (3) lit. k) Cod fiscal] – cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentului în euro este cursul de schimb leu/euro comunicat de Banca Națională a României la data înregistrării cheltuielilor.

3.6. Cursul valutar utilizat la creditul fiscal

- Creditul fiscal obținut de o persoană juridică română care obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă și veniturile sunt impozitate atât în România cât și în statul străin conform art. 31 Cod fiscal.

- Veniturile, cheltuielile, alte sume impozabile sau deductibile, cât și impozitul plătit se convertesc în lei prin utilizarea unei medii a cursurilor de schimb valutar, comunicată de Banca Națională a României (pentru anul 2012 cursul mediu anual a fost de 4,4560 lei/euro).

3.7. Cheltuieli deductibile persoane fizice autorizate

- Contribuțiile efectuate în numele angajaților la fonduri de pensii facultative, în conformitate cu legislația în vigoare, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru o persoană [art. 48 alin. (5) lit. g) Cod fiscal] – limita echivalentului în euro se transformă în lei la cursul mediu anual comunicat de Banca Națională a României (pentru anul 2012 cursul mediu anual a fost de 4,4560 lei/euro).

- Prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 250 euro anual pentru o persoană [art. 48 alin. (5) lit. h) Cod fiscal] – limita echivalentului în euro se transformă în lei la cursul mediu anual comunicat de Banca Națională a României (pentru anul 2012 cursul mediu anual a fost de 4,4560 lei/euro).

3.8. Venituri din cedarea folosinței bunurilor realizate în valută

- Venitul anual estimat se determină pe baza chiriei/arendei lunare evaluate la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează impunerea.

- Venitul brut anual se determină pe baza chiriei/arendei lunare evaluate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru ultima zi a fiecărei luni, corespunzător lunilor din perioada de impunere.

3.9. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

- Pentru încadrarea în condiția privind nivelul veniturilor realizate în anul precedent, echivalentul în lei al plafonului de 100.000 euro se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României de la închiderea exercițiului financiar (curs valutar 31 decembrie 2012 – 4,4287 lei/euro).

- Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro, cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel de la închiderea exercițiului financiar precedent (curs valutar 31 decembrie 2012 – 4,4287 lei/euro).

3.10. Aplicarea sistemului simplificat de contabilitate

Persoanele care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro pot opta pentru sistemul simplificat de contabilitate. Pentru verificarea încadrării în criteriile prevăzute mai sus se au în vedere indicatorii determinați din situațiile financiare anuale, respectiv balanșa de verificare, încheiate la finele exercițiului financiar precedent, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii aceluiași exercițiu financiar (curs valutar 31 decembrie 2012 – 4,4287 lei/euro).

3.11. Depunerea raportărilor contabile

Acestea se depun de persoanele care aplică Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, și care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri peste echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro. Echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro se determină prin utilizarea cursului de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar precedent (curs valutar 31 decembrie 2012 – 4,4287 lei/euro).

Articolul 4. Autorități cu competență de reglementare în materie de contabilitate

(1) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

(2) Ministerul Economiei și Finanțelor elaborează și emite norme privind contabilitatea în partidă simplă.

(3) Normele și reglementările contabile specifice anumitor domenii de activitate se elaborează și se emit de instituțiile cu atribuții în acest sens, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice, după cum urmează:

a) de către Banca Națională a României, pentru instituțiile de credit, instituțiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general, instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică și prestare de servicii de plată și pentru Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar;

b) de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție;

c) de către Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție;

d) de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție.

(4) Elaborarea reglementărilor prevăzute la alin. (1), (2) și (3) se face cu consultarea organismelor profesionale de profil.

Notă:

Alin. (3) a fost modificat prin pct. 5 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.U.G. nr. 93/2012 privind înființarea, organizarea și funcționarea Autorității de Supraveghere Financiară;
- H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice;
- O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește competența în materie de reglementare contabilă. La nivelul României, există mai multe autorități însărcinate cu atribuții de reglementare, respectiv:

- de către Ministerul Finanțelor Publice, pentru agenții economici;
- de către Banca Națională a României, pentru instituțiile de credit, instituțiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general, instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emiteri de monedă electronică și prestare de servicii de plată și pentru Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar;
- de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor (CSA), actualmente ASF – sectorul asigurări, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție;
- de către Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private (CSSPP), actualmente ASF – sectorul pensii private, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție;
- de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare (CNVM), actualmente ASF – sectorul instrumente financiară, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție.

Toate reglementările contabile sunt avizate de MFP. Procedura de obținere a avizării actelor normative din domeniul contabilității presupune analiza prealabilă a proiectelor în cadrul comisiilor organizate la nivelul Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare (a se vedea pentru detalii art. 48).

II. Comentariu

2.1. Reglementarea profesiei contabile în România

Potrivit textului de la art. 4 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, domeniul contabilității este reglementat de către Ministerul Finanțelor Publice, prin emiterea de acte normative în domeniul contabilității pentru toate categoriile de persoane care sunt obligate la ținerea contabilității, mai puțin pentru domeniile specifice, respectiv:

- *pentru domeniul pieței bancare* – instituțiile de credit autorizate, reglementate și supravegheate de BNR, instituțiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general, instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emiteri de monedă electronică și prestare de servicii de plată și pentru Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar;

- *pentru domeniul pieței financiare* – pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de ASF (domeniul pensiilor private, piața de capital și piața asigurărilor și reasigurărilor). ASF a fost întemeiată prin O.U.G. nr. 93/2012 și a intrat în funcțiune începând cu 30 aprilie 2013. ASF este autoritate administrativă autonomă, de specialitate, cu personalitate juridică, independentă, autofinanțată, care își exercită atribuțiile potrivit prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, prin preluarea și reorganizarea tuturor atribuțiilor și prerogativelor Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare (CNVM), Comisiei de Supraveghere a Asigurărilor (CSA) și Comisiei de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private (CSSPP).

Actele normative în materie de contabilitate pentru domeniul pieței bancare și pentru domeniul pieței financiare se emit numai cu avizul MFP.

2.2. Normele și reglementările contabile pentru piața bancară și piața financiară

Reglementările contabile emise de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție de către Comisia de

Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție și de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție, nu au fost abrogate prin înființarea ASF.

Astfel, ASF exercită atribuții de autorizare, reglementare, supraveghere și control asupra:

a) intermediarilor de operațiuni cu instrumente financiare; societăților de servicii de investiții financiare; organismelor de plasament colectiv; societăților de administrare a investițiilor; consultanților de investiții financiare; piețelor de instrumente financiare; operatorilor de piață și de sistem; depozitarilor centrali; caselor de compensare-decontare; contrapărților centrale; operațiunilor de piață; emitenților de valori mobiliare; Fondului de compensare a investitorilor; altor persoane fizice sau juridice ce desfășoară activități conform prevederilor Legii nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare, O.U.G. nr. 32/2012 privind organismele de plasament colectiv în valori mobiliare și societățile de administrare a investițiilor, precum și pentru modificarea și completarea Legii nr. 297/2004 privind piața de capital, O.U.G. nr. 25/2002 privind aprobarea Statutului Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 514/2002, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 253/2004 privind caracterul definitiv al decontării în sistemele de plăți și în sistemele de decontare a operațiunilor cu instrumente financiare, cu modificările și completările ulterioare, O.G. nr. 9/2004 privind unele contracte de garanție financiară, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 222/2004, cu modificările și completările ulterioare, O.U.G. nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 227/2007, cu modificările și completările ulterioare;

b) societăților comerciale de asigurare, de asigurare-reasigurare și de reasigurare, a societăților mutuale, denumite în continuare asigurători, respectiv reasigurători, precum și a intermediarilor în asigurări, supravegherea asigurătorilor și reasigurătorilor care își desfășoară activitatea în sau din România, supravegherea activității intermediarilor în asigurări și reasigurări, precum și a altor activități în legătură cu acestea, conform prevederilor Legii nr. 136/1995 privind asigurările și reasigurările în România, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 260/2008 privind asigurarea obligatorie a locuințelor împotriva cutremurelor, alunecărilor de teren și inundațiilor, republicată, Legii nr. 503/2004 privind redresarea financiară și falimentul societăților de asigurare, cu modificările ulterioare;

c) sistemului de pensii private, conform Legii nr. 411/2004 privind fondurile de pensii administrate privat, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.U.G. nr. 50/2005 privind înființarea, organizarea și funcționarea Comisiei de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 313/2005, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 187/2011 privind înființarea, organizarea și funcționarea Fondului de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private, O.U.G. nr. 61/2008 privind implementarea principiului egalității de tratament între femei și bărbați în ceea ce privește accesul la bunuri și servicii și furnizarea de bunuri și servicii, aprobată cu modificări prin Legea nr. 62/2009;

d) tuturor entităților, instituțiilor, operatorilor de piață și emitenților de valori mobiliare, precum și operațiunilor și instrumentelor financiare reglementate de legislația secundară emisă anterior intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private în sprijinul și pentru implementarea legislației primare aferente pieței financiare.

ASF contribuie la consolidarea unui cadru integrat de funcționare și supraveghere a piețelor, participanților și operațiunilor pe aceste piețe și are ca obiective:

a) asigurarea stabilității, competitivității și bunei funcționări a piețelor de instrumente financiare, promovarea încrederii în aceste piețe și în investițiile în instrumente financiare,

precum și asigurarea protecției operatorilor și investitorilor împotriva practicilor neloiale, abuzive și frauduloase;

b) promovarea stabilității activității de asigurare și apărarea drepturilor asiguraților;

c) asigurarea unei funcționări eficiente a sistemului de pensii private și protejarea intereselor participanților și ale beneficiarilor.

2.3. Consultarea organismelor profesionale

Potrivit textului de la art. 4 alin. (4) din Legea nr. 82/1991, elaborarea reglementărilor contabile se face cu consultarea organismelor profesionale de profil în cadrul comisiilor tehnice organizate la nivelul CCRF.

În cadrul CCRF sunt reprezentate: organismele profesionale în domeniul contabilității și auditului, respectiv Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) și Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR); mediul de afaceri; mediul academic; Ministerul Justiției; instituțiile de reglementare în domeniul contabilității, respectiv Banca Națională a României (BNR), Comisia de Supraveghere a Asigurărilor (CSA), Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private (CSSPP) și Comisia Națională a Valorilor Mobiliare (CNVM), Ministerul Finanțelor Publice.

În cadrul CCRF sunt constituite comisii tehnice de lucru pe domenii de activitate, formate din specialiști ai tuturor instituțiilor reprezentate în CCRF, inclusiv organismele profesionale în domeniul contabilității și auditului. Menționăm că aceste comisii tehnice au rolul de a analiza proiectele de reglementări înainte de a fi prezentate pentru avizare de către Consiliul Superior al CCRF. În funcție de conținutul reglementării sunt consultate în cadrul CCRF și asociații profesionale cum sunt: Asociația Română a Băncilor (ARB), Asociația Societăților de Leasing din România, Uniunea Națională a Societăților de Asigurări din România. Prin urmare, legislația în domeniul contabilității (legi, ordine ale ministrului finanțelor publice și cele emise de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității, respectiv BNR, CSA, CSSPP și CNVM) este avizată în CCRF, în care sunt reprezentate atât profesia contabilă, cât și profesia de audit printr-un reprezentant desemnat conform art. 4 din Regulamentul aprobat prin H.G. nr. 401/2005. La această dată cele două organisme profesionale în domeniul contabilității și auditului sunt reprezentate de către președinții acestora.

Din analiza textului de la art. 4 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, considerăm că actuala formă de consultare a organismelor profesionale într-un cadru instituțional, legal reglementat, alături de celelalte părți interesate de aspectele de reglementare și aplicare în domeniul contabilității, mediul de afaceri, mediul economic, BNR, CSA, CSSPP, CNVM, permite părților interesate să contribuie direct la elaborarea/avizarea reglementărilor în domeniul contabilității.

2.4. Contabilitatea în partidă simplă

Potrivit textului de la art. 4 alin. (2) din Legea nr. 82/1991, contabilitatea în partidă simplă este reglementată de Ministerul Finanțelor Publice. Categoriile de entități care conduc contabilitatea în partidă simplă sunt definite prin legi speciale.

2.4.1. Contabilitatea în partidă simplă pentru persoanele fizice

Cadru de reglementare. Cadrul de reglementare pentru contabilitatea în partidă simplă pentru persoanele fizice este dat de O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (O.M.F.P. nr. 1040/2004).

Sfera de aplicare. Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați, potrivit Codului fiscal, să organizeze și să conducă evidența contabilă în partidă simplă. Un

contribuabil care obține venituri dintr-o activitate agricolă, poate opta pentru determinarea venitului net din acea activitate, pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă. Contribuabilii pot opta pentru determinarea venitului net din cedarea folosinței bunurilor în sistem real, pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă. Contribuabilii care obțin venituri din activități independente, impuși pe baza normelor de venit, precum și cei care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală pot să opteze pentru determinarea venitului net în sistem real. Pentru contribuabilii care îndeplinesc cumulativ condițiile: realizează venituri din activități independente numai în baza convenției/contractului civil pentru care plătitorul de venit a calculat, reținut și virat impozitul reprezentând plăți anticipate în cota de 10% asupra venitului brut, își pot îndeplini obligațiile declarative direct pe baza documentelor emise de plătitorul de venit, reglementările privind conducerea evidenței contabile în partidă simplă sunt opționale. Acești contribuabili au obligația să arhiveze și să păstreze documentele justificative cel puțin în limita termenului de prescripție aplicabil.

Organizarea evidenței contabile în partidă simplă. Contribuabilii pot utiliza toate formularele stabilite prin O.M.F.P. nr. 1040/2004 în funcție de elementele specifice activității desfășurate. Contribuabilii vor folosi și alte formulare prevăzute în mod expres de acte normative care reglementează activități economice specifice (exploatarea masei lemnoase, prestările de servicii cu caracter internațional, jocurile de noroc etc.). În conformitate cu prevederile legale evidența contabilă în partidă simplă se ține în limba română și în moneda națională. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate: denumirea documentului; numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă; numărul documentului și data întocmirii acestuia; menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul); conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei; datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative. Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă numai în cazurile în care se face dovada intrării în patrimoniu a bunurilor respective, prin întocmirea Borderoului de achiziție (cod 14-4-13) sau a Notei de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1/A), după caz, și a plății acestora pe bază de Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4). În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de normă de venit, pentru a fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contribuabililor, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările legale în vigoare, și Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4). Documentele contabile – jurnale, fișe etc. – servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.

Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pix cu pastă, la mașina de scris sau cu ajutorul tehnicii de calcul, după caz. În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă. Corectarea se face pe toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit documentul justificativ, menționându-se și data efectuării operațiunii de corectare. În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum

sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul greșit se anulează și rămâne în carnetul respectiv (nu se detașează), cu excepția ordinului de deplasare (delegație), pe baza căruia se primește sau se restituie diferența dintre cheltuielile efective de deplasare și avansul acordat. Contribuabilii au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activității; cel puțin odată pe an; la încetarea activității, precum și în alte situații prevăzute de lege. Inventarierea se face în conformitate cu normele privind organizarea și efectuarea inventarierii, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șnuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare. Operațiunile privind evidența și gestionarea mijloacelor fixe, a valorilor materiale și bănești și a altor valori ale contribuabililor se consideră valabile numai dacă sunt justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice. În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente financiar-contabile și justificative, contribuabilul va lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de cel mult 30 de zile de la constatare. Contribuabilul care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative ori financiar-contabile are obligația să încheie un proces-verbal care să cuprindă: datele de identificare a documentului dispărut; numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului; data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv. Persoana responsabilă este obligată ca odată cu semnarea procesului-verbal să dea o declarație scrisă asupra împrejurărilor în care a dispărut documentul respectiv. Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune sunt încunoștințate imediat organele de urmărire penală. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui dosar de reconstituire, întocmit separat pentru fiecare caz. Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume: sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului; dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz; copie după documentul reconstituit; procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii; declarația persoanei responsabile. În cazul în care documentul dispărut provine de la un alt contribuabil, reconstituirea se va face de contribuabilul care a emis documentul, la cererea scrisă a contribuabilului care a cerut documentul. În acest caz unitatea emitentă va trimite contribuabilului care a primit documentul, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea „Reconstituit”, cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă. Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă. În acest caz vinovații de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale. Găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, nu anulează eventualele sancțiuni disciplinare sau penale, însă poate constitui motiv de revizuire a acestora, în condițiile legii. Pentru pagubele generate de dispariția, sustragerea sau distrugerea documentelor se pot stabili răspunderi materiale, care cuprind și eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea și găsirea acestora. În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal împreună cu care se atașează la dosarul de reconstituire. Contribuabilii au obligația să păstreze în arhiva lor registrele de contabilitate, documentele financiar-contabile, precum și documentele justificative, care stau la baza înregistrării în evidența contabilă în partidă simplă. Termenul de păstrare a Registrului-jurnal de încasări și plăți, a Registrului-inventar, precum și a documentelor justificative și financiar-contabile este de

10 ani, cu începere de la data încheierii anului fiscal în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii, care se păstrează timp de 50 de ani. În cazul încetării activității contribuabilului, documentele se predau la arhivele statului. Arhivarea documentelor justificative și financiar-contabile se face, de asemenea, în conformitate cu prevederile legale, cu respectarea următoarelor reguli generale: documentele se grupează în dosare, numerotate, șnuruite și parafate; gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui an fiscal la care se referă acestea; dosarele conținând documente se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor; evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul unui registru de evidență curentă, în care sunt ținute evidențele dosarelor și documentelor financiar-contabile intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.

Norme privind înregistrarea veniturilor. Evidența contabilă în partidă simplă a veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel: venituri din activități care constituie fapte de comerț; venituri din profesii libere; alte venituri. Pentru asociațiile fără personalitate juridică evidența contabilă în partidă simplă a veniturilor se va ține în mod distinct. Evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută. În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut, considerându-se o înstrăinare. În cazul în care asociațiile își încetează activitatea, iar foștii asociați continuă să funcționeze în mod individual, bunurile din patrimoniul asociației trec în patrimoniul noilor afaceri, se înscriu în Registrul-inventar al acestora și se amortizează în continuare, se consumă sau se vând, după caz. În toate cazurile de înstrăinare este necesară evaluarea bunului, care se poate face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică. În cazul încetării definitive a activității, sumele obținute din valorificarea bunurilor patrimoniului afacerii, înscrise în Registrul-inventar (mijloace fixe, obiecte de inventar etc.), precum și stocurile de materii prime, materiale, produse finite și mărfuri rămase nevalorificate sunt incluse în venitul brut. Stabilirea venitului net obținut sau a pierderii înregistrate în cadrul asocierii se determină pe fiecare contract de asociere. Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele înseriere și numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz: Chitanță (cod 14-4-1); Factură (cod 14-4-10/aA) și Factură fiscală (cod 14-4-10/A); Bon de comandă-chitanță (cod 14-4-11/a și cod 14-4-11); Fișă de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b); Monetar (cod 14-50-61); Extras din borderoul de plăți din data de.. (cod 14-4-20). Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile. Pentru fiecare tip de activitate desfășurată se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b) în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologică. Contribuabilii care desfășoară activități de: comerț angro vor întocmi pentru livrările efectuate formularele Factură (cod 14-4-10/aA), respectiv Factură fiscală (cod 14-4-10/A); comerț cu amănuntul vor întocmi zilnic formularul Monetar (cod 14-50-61), în condițiile în care nu se utilizează aparate de marcat electronice fiscale; producție vor întocmi pentru livrarea producției formularele Factură (cod 14-4-10/aA), respectiv Factură fiscală (cod 14-4-10/A) și/sau Chitanță (cod 14-4-1), după caz. Contribuabilii care desfășoară următoarele activități: organizarea de spectacole (culturale, sportive, distractive etc.); activități al căror scop este facilitarea încheierii de tranzacții comerciale printr-un intermediar (contract de comision, contract de agent, consignatie sau mandat comercial); activități de editare, imprimare, multiplicare, indiferent de tehnica folosită, și altele asemenea; transport de bunuri și de persoane; alte activități precum și pentru veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală pot întocmi, în funcție de natura activității, de frecvența încasării sau de felul serviciilor prestate, precum și de alte elemente specifice activității desfășurate, formularele Factură (cod 14-4-10/aA), respectiv

Factură fiscală (cod 14-4-10/A), Chitanță (cod 14-4-1) sau alte formulare. În relațiile cu persoanele juridice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate atât pe bază de chitanță, bon fiscal etc., cât și prin bancă, să întocmească factură. În relațiile cu persoanele fizice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate prin bancă, să întocmească factură. Plățile lunare efectuate de societățile comerciale (de asigurare și reasigurare etc.) către persoane fizice, reprezentând contravaloarea comisioanelor din activitatea de intermediere în baza unui contract de mandat, agent sau comision, se vor efectua pe baza Borderoului de plăți din data de ... (cod 14-4-20), care va cuprinde în mod obligatoriu și următoarele informații: numele și prenumele beneficiarului de venit; codul numeric personal/numărul de identificare fiscală; venitul brut la care se aplică cota de impozit; alte contribuții obligatorii reținute în momentul plății de către plătitorul de venituri, după caz; impozitul pe venit reținut prin stopaj la sursă; suma achitată; semnătura beneficiarului de venit. Totalurile lunare din Fișa pentru operațiuni diverse se vor înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse (cod 14-6-17/c), grupate pe feluri de activități. Totalul veniturilor din Jurnalul privind operațiuni diverse reprezintă venitul contribuabilului. În cazul contribuabililor care realizează venituri dintr-o singură activitate, totalul veniturilor se regăsește în Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b), pe rândul „Total”, nemaifiind necesară deschiderea Jurnalului privind operațiuni diverse (cod 14-6-17/c). Contribuabilii care încasează în numerar toate veniturile realizate pot să evidențieze aceste venituri numai în Registrul-jurnal de încasări și plăți, nemaifiind obligatorie întocmirea Fișei pentru operațiuni diverse și, implicit, a Jurnalului privind operațiuni diverse. În condițiile utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, în conformitate cu prevederile legale, înregistrarea veniturilor se face în baza Raportului fiscal de închidere zilnică și a Registrului special, întocmit în condițiile defectării aparatelor de marcat electronice fiscale.

Norme privind evidențierea cheltuielilor. Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

a) cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;

- cheltuielile cu lucrări executate și servicii prestate de terți;

- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru terți;

- chiria pentru spațiul în care se desfășoară activitatea, pentru utilaje și pentru alte instalații închiriate, utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere;

- dobânzile aferente creditelor bancare;

- cheltuielile cu comisioanele și cu alte servicii bancare;

- cheltuielile cu primele de asigurare;

- cheltuielile cu reclama și publicitatea;

- cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații;

- cheltuielile cu energia și apa;

- cheltuielile cu transportul de bunuri și de persoane;

- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare;

- cheltuielile de personal;

- cheltuielile cu impozite și taxe, altele decât impozitul pe venit;

- cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale de stat, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de șomaj, pentru asigurările sociale de sănătate, precum și alte contribuții obligatorii;

- cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate asociațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii;

b) cheltuielile cu sponsorizarea și mecenatul;

c) cheltuielile de protocol;

d) cheltuielile cu amortizarea fiscală;

e) alte cheltuieli deductibile plafonat, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.

Pentru fiecare fel de cheltuieli se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse, iar totalul lunar al acestora se va înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli. Contribuabilii pot întocmi o singură fișă pentru operațiuni diverse care să cuprindă toate cheltuielile a căror deductibilitate nu este plafonată. Contribuabilii care nu efectuează cheltuieli de natura celor care sunt deductibile plafonat pot să evidențieze aceste cheltuieli numai în Registrul-jurnal de încasări și plăți, nemaifiind obligatorie întocmirea Fișei pentru operațiuni diverse și, implicit, a Jurnalului privind operațiuni diverse. Pentru cheltuielile cu amortizarea se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse. Pentru cheltuielile deductibile plafonat, înainte de înregistrarea totalului din Fișa pentru operațiuni diverse se va calcula cota care este deductibilă și numai aceasta se va înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli.

Calculul venitului net

Venitul brut cuprinde:

- a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;
- b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;
- c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;
- d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;
- e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;
- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice ori persoane juridice;
- sumele primite ca despăgubiri;
- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.

Pentru aceste categorii de operațiuni fie se deschid fișe pentru operațiuni diverse distincte, fie se întocmesc situații cu ajutorul documentelor cumulative care să reflecte situația acestor sume. Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor și care sunt plătite în cursul unui an fiscal. Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz. Creanțele, respectiv facturile emise și neîncasate, precum și obligațiile stabilite conform legii și neonorate se înregistrează la valoarea lor nominală în fișe pentru operațiuni diverse. Aceste fișe se deschid distinct pentru creanțe și datorii. Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrare în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a). Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b). Cheltuielile deductibile plafonate se stabilesc astfel încât la sfârșitul anului fiscal să se încadreze în prevederile legale.

Calculul taxei pe valoarea adăugată. Evidența taxei pe valoarea adăugată colectate se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță etc.) valoarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Evidența taxei pe valoarea

adăugată deductibile se ține cu ajutorul Jurnalului pentru cumpărări (cod 14-6-17/b). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță, monetare etc.) valoarea cumpărărilor de bunuri și/sau a serviciilor prestate de terți și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

2.4.2. Contabilitatea în partidă simplă pentru reprezentanțele din România ale societăților comerciale și organizațiilor economice străine

O.M.F.P. nr. 1193/2003 privind conducerea contabilității în partidă simplă de către reprezentanțele din România ale societăților comerciale și organizațiilor economice străine reglementează contabilitatea în partidă simplă pentru reprezentanțele din România ale societăților comerciale și organizațiilor economice străine. Reprezentanțele nu sunt abilitate să facă fapte de comerț, neavând calitatea de persoane juridice și nefiind înregistrate la oficiile Registrului Comerțului. Pentru veniturile realizate din comisioanele primite de la societățile comerciale și organizațiile economice străine pe care le reprezintă, reprezentanțele vor întocmi facturi. Cheltuielile efectuate pentru exercitarea activității vor fi justificate cu documente financiar-contabile întocmite în condițiile legii. Contabilitatea în partidă simplă la reprezentanțe se ține cu ajutorul Registrului-jurnal de încasări și plăți.

2.4.3. Contabilitatea în partidă simplă pentru persoanele juridice fără scop patrimonial

O.M.F.P. nr. 1969/2007 se aplică pentru activitățile fără scop patrimonial, activitățile cu destinație specială și activitățile economice desfășurate, potrivit legii, de către asociații, fundații sau alte organizații de acest fel, partide politice, patronate, organizații sindicale, culte religioase, precum și pentru altele asemenea înființate în baza unor legi speciale în scopul desfășurării de activități fără scop patrimonial, care au obligația, potrivit legii, să conducă contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare anuale.

Persoanele juridice fără scop patrimonial întocmesc situații financiare anuale care cuprind: bilanț, contul rezultatului exercițiului, notele explicative la situațiile financiare anuale. Organizațiile patronale și sindicale, precum și alte organizații fără scop patrimonial, care nu desfășoară activități economice, întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind: bilanț prescurtat, contul prescurtat al rezultatului exercițiului, notele explicative la situațiile financiare anuale simplificate. Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial. Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice fără scop patrimonial sunt supuse, potrivit legii, verificării de către cenzori sau de către auditori financiari, după caz.

III. Studii de caz aplicate aplicabile pentru asociații, fundații sau alte organizații de acest fel, partide politice, patronate, organizații sindicale, culte religioase, precum și pentru altele asemenea înființate în baza unor legi speciale în scopul desfășurării de activități fără scop patrimonial

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
I. Capital și rezerve			
1. Aporturi			
Aportul în natură și în numerar la constituirea patrimoniului social	% 205, 208, 211, 212 213, 214, 231, 233, 301, 302, 303, 361,	=	101

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
	381, 512, 531		
Majorarea patrimoniului social din rezerve (exclusiv activitățile cu destinație specială)	106	=	101
Reducerea patrimoniului social cu deficitele din exercițiile financiare precedente (exclusiv activitățile cu destinație specială)	101	=	117
2. Rezerve			
Rezerve constituite din excedentele înregistrate la închiderea exercițiului financiar (exclusiv activitățile cu destinație specială)	129	=	106
Rezerve constituite din excedentele reportate din exercițiile financiare precedente (exclusiv activitățile cu destinație specială)	117	=	106
Rezerve utilizate pentru acoperirea deficitelor din exercițiile financiare precedente (exclusiv activitățile cu destinație specială)	106	=	117
3. Subvenții pentru investiții			
Subvenții pentru investiții, de primit	445	=	131
Înregistrarea subvenției pentru investiții, restituită	131	=	512
4. Împrumuturi și datorii asimilate – Împrumuturi de primit din emisiuni de obligațiuni	461	=	161
Dobânzi datorate aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni	666	=	168
Răscumpărarea obligațiunilor emise și răscumpărate	505	=	512, 531
Anularea obligațiunilor emise și răscumpărate	161	=	505
Plata dobânzilor aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	168	=	512
Înregistrarea primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	169	=	161
Trecerea pe cheltuieli a primelor de rambursare a obligațiunilor amortizate	686	=	169
Credite bancare pe termen lung primite	512	=	162
Dobânzi datorate aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	666	=	168
Rambursarea creditelor bancare pe termen lung	162	=	512
5. Leasing financiar (locatar)			
Valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar, conform prevederilor contractuale	212, 213	=	167
Evidențierea dobânzii aferente contractului de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență	Debit cont 8051 „Dobânzi de plătit”		
Înregistrarea facturii pentru rata scadentă	%	=	404
Rata scadentă leasing financiar	167		
Cheltuiala cu dobânda datorată pentru ratele de leasing financiar	666		
Achitarea facturii	404	=	512
Diminuarea dobânzii de plătit	Credit cont 8051 „Dobânzi de plătit”		
Înregistrarea amortizării lunare	681		281
II. Active imobilizate			
1. Intrarea imobilizărilor			
Imobilizări necorporale și corporale achiziționate de la terți pentru activitățile fără scop patrimonial	% 201, 203, 205, 208, 211, 212, 213, 214,	=	404
Imobilizări financiare achiziționate	% 261, 263, 265	=	269
Plățile efectuate pentru imobilizările financiare achiziționate	269 512, 531	=	%

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
Titluri primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entități și valoarea amortizării imobilizărilor corporale scoase din evidență	% 261, 263, 265 281	=	211, 212, 213, 214
Titluri primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților afiliate la care se dețin participații, prin încorporarea profitului	% 261, 263, 265	=	739
2. Amortizarea imobilizărilor			
Amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale	681	=	% 280, 281
3. Creanțe imobilizate			
Împrumuturi pe termen lung acordate altor entități și dobânzile aferente	267	=	% 512, 531, 734
Încasarea creanțelor și dobânzilor aferente, precum și valoarea garanțiilor restituite de terți	% 512, 531	=	267
Garanții depuse și alte creanțe imobilizate la dispoziția terților	267	=	% 512, 531
4. Ieșirea imobilizărilor			
Vânzarea imobilizărilor corporale privind activitățile fără scop patrimonial	461	=	% 738
Scoaterea din evidență a imobilizărilor financiare	664	=	261, 263, 265
III. Stocuri			
Achiziționarea de stocuri pentru activitățile fără scop patrimonial	% 301, 302, 303, 308 361, 368, 381, 388	=	401
Stocuri primite cu titlu de contribuții sau gratuit pentru activitățile fără scop patrimonial	% 301, 302, 303, 361, 381	=	731, 733
Stocuri rezultate din dezmembrarea imobilizărilor privind activitățile fără scop patrimonial	% 301, 302, 303	=	739
Plusuri de natura stocurilor pentru activitățile fără scop patrimonial, constatate la inventariere:			
materii prime	301	=	601
materiale consumabile	302	=	602
materiale de natura obiectelor de inventar	303	=	603
animale și păsări	361	=	739
ambalaje	381	=	608
Consum de materii prime și minusurile de inventar	601	=	301
Consum de materiale consumabile și minusurile de inventar	602	=	302
Consum de materiale de natura obiectelor de inventar și minusurile de inventar	603	=	303
Minusuri de inventar la animale și păsări	606	=	% 361, 368
Minusuri de inventar la ambalaje	608	=	381, 388
IV. Decontări cu terții			
1. Decontări cu terții			
Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor față de terți	401	=	403
Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor față de terți	404	=	405
Achitarea furnizorilor	401, 404	=	% 512, 531, 541, 542, 550,
Avansuri acordate furnizorilor	409	=	401
	%		404

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
	232, 234		
Decontarea avansurilor acordate furnizorilor	401 sau 404	= = =	409 % 232, 234
Diferențe favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării datoriilor în valută	401	=	739
2. Decontări cu personalul, asigurările și protecția socială			
Salarii datorate personalului	641	=	421
Rețineri din salarii	421	=	% 425, 427, 428, 431, 437, 444
Virarea reținerilor către terți	427	=	% 512, 531, 550
Plata avansurilor din salarii cuvenite personalului	425	=	% 512, 531
Achitarea salariilor nete datorate personalului	421	=	% 512, 531
Evidențierea salariilor și altor drepturi de personal neridicate	% 421, 423	=	426
Achitarea drepturilor de personal neridicate	426	=	% 512, 531
Evidențierea ajutoarelor materiale	431	=	423
Rețineri din ajutoare materiale	423	=	% 425, 427, 428, 431, 437, 444
Achitarea sumelor nete reprezentând ajutoare materiale	423	=	% 512, 531
Contribuția unității la asigurările sociale și la bugetul asigurărilor pentru șomaj	645	=	% 431, 437
Virarea sumelor datorate bugetului asigurărilor sociale și bugetului asigurărilor pentru șomaj	% 431, 437	=	% 512, 550
3. Decontări cu bugetul și alte fonduri speciale			
Achitarea impozitelor și taxelor	444, 446 447, 448	=	% 512, 550
Evidențierea altor impozite și taxe datorate (ex. impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri etc.)	635	=	446
Evidențierea datoriilor către alte organisme publice	635	=	447
Alte datorii față de bugetul statului (amenzi, penalități etc.)	658	=	448
Sumele datorate de bugetul statului entității	448	=	% 739, 791
Încasarea de la bugetul statului a sumelor cuvenite	512	=	448
Plata către bugetul statului a sumelor datorate	448	=	512
4. Decontări cu entitățile afiliate, debitori și creditori diverși			
Decontări cu entitățile afiliate			
virarea sumelor	451	=	512
încasarea sumelor	512	=	451
Dobânzi aferente împrumuturilor acordate	451	=	734
Dobânzi aferente împrumuturilor primite	666	=	451
Contribuții și cotizații datorate, potrivit statutului	655	=	451, 462

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
Cote-părți datorate potrivit statutului	656	=	481
Plata sumelor către subunități sau unitate	481	=	% 512, 531, 550
Încasarea sumelor de la subunități sau unitate	% 512, 531, 550	=	481
Valoarea debitelor reactivate	461	=	739
Lichidarea debitelor prin încasare sau scăzute din evidență ca insolvabile	% 512, 531, 550, 654	=	461
Evidențierea dividendelor de încasat din plasarea disponibilităților rezultate din activitățile fără scop patrimonial	461	=	734
Disponibilități intrate în cont, neidentificate	% 512, 550	=	473
Sume restituite de entitate în urma clarificării	473	=	% 512, 550
Diferențe de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării debitorilor diverși în valută la închiderea exercițiului financiar sau la decontare:			
nefavorabile	685	=	461
favorabile	461	=	739
Sume încasate de la creditorii diverși	% 512, 531, 550	=	462
Lichidarea datoriilor față de creditorii diverși	462	=	% 512, 531, 550
Diferențe de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării creditorilor diverși în valută la închiderea exercițiului financiar sau la decontare:			
nefavorabile	665	=	462
favorabile	462	=	739
V. Operațiuni privind conturile de trezorerie – Ridicări de numerar de la bancă	581	=	% 512, 550
	531	=	581
Depuneri de numerar la bancă	581	=	531
	% 512, 550	=	581
Acordarea avansurilor de trezorerie	542	=	531
Decontarea avansurilor de trezorerie	% 301 la 388, 401 404, 531, 601 la 628	=	542
Evidențierea dobânzilor de plătit aferente exercițiului	666	=	518
Achitarea dobânzilor datorate	518	=	512
Evidențierea dobânzilor de încasat aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci	518	=	734
Încasarea dobânzilor aferente disponibilităților în conturi la bănci	512	=	% 518, 734
Cumpărarea de timbre poștale, tichete și bilete de călătorie și alte valori	532	=	401
Deschiderea acreditivelor în favoarea terților	581	=	512
	541	=	581
Utilizarea acreditivelor	% 401, 404	=	541
Achiziționarea investițiilor financiare pe termen scurt	% 505, 506, 508	=	509, 512, 531
Anularea obligațiunilor emise și răscumpărate	161	=	505
Cedarea investițiilor financiare pe termen scurt	461	=	% 506, 508,
Sume încasate reprezentând credite bancare pe termen scurt	512	=	519

Explicație 1	Cont debitor 2		Cont creditor 3
Dobânzi datorate aferente creditelor bancare pe termen scurt	666	=	519
Restituirea creditelor bancare pe termen scurt și a dobânzilor aferente	519	=	512
VI. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli și stabilirea rezultatelor			
Înregistrarea la sfârșitul perioadei a soldurilor debitoare ale conturilor de cheltuieli:			
activități fără scop patrimonial	1211	=	%
Conturile din clasa 6			
Înregistrarea la sfârșitul perioadei a soldurilor creditoare ale conturilor de venituri:			
activități fără scop patrimonial	%	=	1211
Conturile din clasa 7			
Deficitul realizat în exercițiul financiar precedent	1171	=	1211
Excedentul realizat în exercițiul financiar precedent, nerepartizat	1211	=	1171

Articolul 5. Obligația de a conduce contabilitatea în partidă dublă și de a întocmi situații financiare anuale. Sistemul simplificat de contabilitate

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) au obligația să conducă contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare anuale, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. Subunitățile deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, potrivit prezentei legi, fără a întocmi situații financiare anuale pentru propria activitate.

(1¹) Persoanele care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro pot opta pentru un sistem simplificat de contabilitate, aprobat prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(1²) Prin sistem simplificat de contabilitate se înțelege un set de reguli de bază privind evaluarea, înregistrarea elementelor patrimoniale utilizând un plan de conturi simplificat și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale ce cuprind bilanț și cont de profit și pierdere simplificate, având în vedere și prevederile comunitare în domeniu.

(1³) Încadrarea în criteriile prevăzute la alin. (1¹) se efectuează pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale, respectiv a balanței de verificare, încheiate la finele exercițiului financiar precedent, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii aceluiași exercițiu financiar.

(1⁴) Nivelul indicatorilor prevăzuți la alin. (1¹) se poate modifica prin hotărâre a Guvernului.

(2) Categoriile de persoane care pot ține contabilitatea în partidă simplă se stabilesc prin ordin al ministrului economiei și finanțelor.

(3) Pentru organizații patronale și sindicale, precum și pentru alte categorii de organizații fără scop patrimonial, care nu desfășoară activități economice, Ministerul Economiei și Finanțelor aprobă un sistem simplificat de raportare financiară, având în vedere și cerințele organismelor europene de profil.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin pct. 6 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (1¹) a fost introdus prin pct. 7 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (1²) a fost introdus prin pct. 7 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (1³) a fost introdus prin pct. 7 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (1⁴) a fost introdus prin pct. 7 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (3) este pus în aplicare prin Ordin nr. 2239/2011 începând cu 25 iulie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul definește aspecte legate de obligația de a conduce contabilitatea în partidă dublă și de a întocmi situații financiare anuale și posibilitatea societăților de a opta pentru implementarea sistemului simplificat de contabilitate.

II. Comentariu

2.1. Contabilitatea în partidă dublă

Potrivit textului de la art. 5 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare anuale:

- societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste;
- instituțiile publice, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial;
- subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate și cu sediul în România, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate;
- organisme de plasament colectiv care nu sunt constituite prin act constitutiv, astfel cum sunt prevăzute în legislația pieței de capital, fondurile de pensii facultative, fondurile de pensii administrate privat și alte entități organizate pe baza Codului civil.

2.2. Sistemul simplificat de contabilitate

Potrivit textului de la art. 5 alin. (1¹)-(1⁴) din Legea nr. 82/1991, sistemul simplificat de contabilitate a fost introdus o alternativă la O.M.F.P. nr. 3055/2009.

Cadru de reglementare. Sistemul simplificat de contabilitate cuprinde reglementările contabile simplificate și regulile privind aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale simplificate și este reglementat prin O.M.F.P. nr. 2239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate, publicat în M. Of. nr. 522 din 25 iulie 2011 (O.M.F.P. nr. 2239/2011).

Organizarea sistemului simplificat de contabilitate. Reglementările contabile simplificate cuprind principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale simplificate, regulile de întocmire a situațiilor financiare anuale simplificate, formatul și conținutul situațiilor financiare anuale simplificate, planul de conturi simplificat, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile.

Persoanele care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de

35.000 euro pot opta pentru sistemul simplificat de contabilitate. Pentru verificarea acestei încadrări se au în vedere indicatorii determinați din situațiile financiare anuale, respectiv bilanța de verificare, încheiate la finele exercițiului financiar precedent, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii aceluiași exercițiu financiar. În cazul persoanelor nou-înființate, acestea pot opta în primul exercițiu financiar fie pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate, fie pentru aplicarea O.M.F.P. nr. 3055/2009. Dacă în al doilea exercițiu financiar de raportare aceste persoane încetează să îndeplinească criteriile legale (echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro), ele sunt obligate să aplice O.M.F.P. nr. 3055/2009. Nu pot opta pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate: a) persoanele juridice ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; b) persoanele juridice care aparțin unui grup de societăți și intră în perimetrul de consolidare a unei societăți-mamă cu sediul în România, care are obligația de a întocmi situații financiare anuale consolidate, conform prevederilor legale în vigoare; c) societățile/companiile naționale, societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste; d) persoanele juridice a căror activitate este reglementată și supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, precum și cele a căror activitate este reglementată de Banca Națională a României; e) subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin persoanelor juridice cu sediul în străinătate, precum și subunitățile din străinătate ale persoanelor juridice din România a căror activitate este reglementată și supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, precum și cele a căror activitate este reglementată de Banca Națională a României. Persoanele care au optat pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate utilizează pentru evidențierea operațiunilor economico-financiare planul de conturi simplificat și tratamentele contabile prevăzute de reglementările contabile simplificate. În funcție de necesitățile de informații și complexitatea operațiunilor economico-financiare, aceste persoane pot utiliza și conturi din planul de conturi general, precum și tratamente contabile cuprinse în O.M.F.P. nr. 3055/2009. Persoanele care au utilizat o parte sau toate conturile din planul de conturi general cuprins în O.M.F.P. nr. 3055/2009, completează situațiile financiare anuale simplificate pe baza informațiilor corespunzătoare elementelor prezentate în aceste situații.

Persoanele care au optat pentru sistemul simplificat de contabilitate, inclusiv cele care au utilizat unele tratamente contabile cuprinse în O.M.F.P. nr. 3055/2009, și/sau o parte ori toate conturile din planul de conturi general cuprins în aceleași reglementări, întocmesc situații financiare anuale simplificate, care se compun din bilanț și cont de profit și pierdere simplificate, în condițiile prevăzute de legea contabilității. Situațiile financiare anuale simplificate trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei pentru întocmirea acestora în conformitate cu sistemul simplificat de contabilitate.

Aria de aplicabilitate și moneda de raportare. Reglementările contabile simplificate cuprind principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale simplificate, regulile de întocmire a situațiilor financiare anuale simplificate, formatul și conținutul situațiilor financiare anuale simplificate, planul de conturi simplificat, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile. Acestea se aplică de către următoarele categorii de persoane: a) societățile comerciale: societățile în nume colectiv; societățile în comandită simplă; societățile pe acțiuni; societățile în comandită pe acțiuni; și societățile cu răspundere limitată; b) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România și care aplică, de asemenea, reglementările contabile simplificate; c) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România și

care aplică, de asemenea, reglementările contabile simplificate; d) subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Conținutul situațiilor financiare anuale simplificate. Entitățile care în exercițiul financiar precedent au îndeplinit concomitent următoarele două criterii de mărime:

- cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro inclusiv, și
- totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro inclusiv, pot opta pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate. În acest caz, ele întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț simplificat (cod 10);
- cont de profit și pierdere simplificat (cod 20).

Încadrarea în criteriile de mărime se efectuează pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare anuale, respectiv a balanței de verificare, încheiate la finele exercițiului financiar precedent, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii aceluiași exercițiu financiar.

Entitățile care la finele exercițiului financiar precedent depășesc limitele unuia sau ambelor criterii de mărime, aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009, începând cu exercițiul financiar următor celui în care limitele respectivelor criterii au fost depășite.

III. Practici contabile aplicabile principalelor operațiuni economice, în situația în care o entitate a optat pentru aplicarea sistemului simplificat de contabilitate

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
CAPITALURI			
1. Capital			
- Subscrierea capitalului	456	=	101/analitic Capital nevărsat
Aportul capitalului în natură și în numerar	% 200, 210 230 300, 361 371, 381 500, 512 531	=	456
Concomitent, se înregistrează trecerea capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat	101/analitic Capital nevărsat	=	101/analitic Capital vărsat
Majorarea capitalului: - din profitul realizat în exercițiile financiare precedente - din rezerve	% 117 106	=	101/analitic Capital vărsat
Reducerea capitalului: - retragerea capitalului subscris de către acționari/asociați - acoperirea pierderilor contabile din exercițiile precedente	101/analitic Capital vărsat	=	% 456 117
2. Rezerve			
Constituirea rezervelor din: - profitul net contabil realizat la încheierea exercițiului curent, conform prevederilor legale în	% 129 117	=	106

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
vigoare (pentru rezervele constituite, potrivit legii) - profitul net realizat în exercițiile financiare precedente			
Diminuarea rezervelor: - acoperirea din rezerve a pierderilor contabile aferente exercițiilor anterioare - majorarea capitalului, potrivit legii	106	=	% 117 101
Corectarea erorilor constatate în exercițiul financiar curent și aferente exercițiului financiar precedent	600 la 686 sau 4XX	=	4XX 700 la 786
3. Subvenții pentru investiții			
Subvenții pentru investiții de primit	445	=	475
Donații sau plusuri de inventar constatate la imobilizările necorporale sau corporale	% 200 210	=	475
Înregistrarea cotei-părți din subvenție, virată la venituri, concomitent cu amortizarea	475	=	750
Înregistrarea subvenției pentru investiții de restituit	475	=	462
4. Subvenții aferente veniturilor			
Recunoașterea dreptului de a încasa subvenția aferentă veniturilor	445	=	472
Încasarea subvenției aferente veniturilor	512	=	445
Înregistrarea veniturilor perioadei, pe măsura înregistrării cheltuielilor în conturile din clasa 6	472	=	741
Restituirea subvenției	462	=	512
5. Provizioane			
Constituirea sau majorarea provizioanelor	681	=	151
Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite	151	=	781
6. Împrumuturi și datorii asimilate			
Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	461		160
- subscrierea			
- încasarea	512, 531		461
- dobânzi datorate	666	=	168
- plata dobânzilor aferente	168		512, 531
- răscumpărarea obligațiunilor	500		512, 531
- anularea obligațiunilor răscumpărate	160		500
Credite bancare pe termen lung	512		160
- încasare			
- dobânzi datorate	666	=	168
- plata dobânzilor aferente	168		512
- rambursarea	160		512
7. Leasing financiar (locatar)			
Primirea bunului în leasing	210	=	160
Înregistrarea facturii pentru rata scadentă	%		
- rata scadentă	160	=	400
- dobânda aferentă	168		
ACTIVE IMOBILIZATE			
1. Intrarea imobilizărilor			
Imobilizări necorporale obținute din producția proprie	200	=	% 230 721
Imobilizări necorporale în curs realizate cu forțe proprii	230	=	721
Imobilizări corporale și necorporale achiziționate de la terți	% 200 210	=	400
Imobilizări financiare achiziționate	260	=	269

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
Vărsăminte efectuate pentru imobilizări financiare achiziționate	269	=	512, 531
2. Amortizarea imobilizărilor			
Amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale	681	=	280, 281
3. Creanțe imobilizate			
Împrumuturi pe termen lung și dobânzi aferente, acordate societăților comerciale la care se dețin participații	260	=	512, 531
Încasarea creanțelor și dobânzilor aferente, legate de participații	512, 531	=	260
Garanții depuse și alte creanțe imobilizate la dispoziția terților	280	=	512, 531
Restituirea garanțiilor depuse și a altor creanțe imobilizate	512, 531	=	260
4. Leșirea imobilizărilor			
Vânzarea imobilizărilor necorporale	461	=	750
Scoaterea din evidență a imobilizărilor necorporale	%		
- valoarea neamortizată	650	=	200
- amortizarea	280		
Vânzarea imobilizărilor corporale	461	=	750
Scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale	%		
- valoarea neamortizată	650	=	210
- amortizarea	281		
Vânzarea imobilizărilor financiare	461	=	768
Scoaterea din evidență a imobilizărilor financiare	668	=	260
5. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor			
Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și în curs	681	=	290, 291, 293
Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și în curs	686	=	296
Reducerea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și în curs de execuție	290, 291, 293	=	781
Reducerea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale și în curs de execuție	296	=	786
STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE			
Achiziționarea stocurilor	% 300, 308 361, 368 371, 378 381,388	=	400
Producția, lucrările, serviciile în curs de execuție și produsele obținute din producția proprie, la finele perioadei	% 330 340, 348 361, 368	=	710
Reluarea producției, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei	710	=	330, 340, 348
Reținerea din producție proprie a produselor finite ca materii prime, materiale, mărfuri sau ambalaje	% 300 371 381	=	340
Materii prime, materiale date spre prelucrare sau în custodie la terți, mărfuri depuse în consignație	350	=	% 300 340 371
Scăderea din evidență a mărfurilor depuse în consignație, vândute	% 607 378	=	350

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
Consumuri de materiale	600	=	300
Vânzarea către terți a stocurilor	410	=	700 la 708
Concomitent, scoaterea din evidență a stocurilor vândute:			
- produse finite, semifabricate, produse reziduale	710	=	340
- mărfuri	607	=	371
- ambalaje	600	=	381
Lipsuri constatate cu ocazia inventarierii			300
- materii prime, materiale, animale, mărfuri, ambalaje	600, 606, 607	=	361, 371,
- semifabricate, produse finite și produse reziduale din producție proprie	710	=	381
			340
Imputarea lipsurilor persoanelor vinovate	428, 461	=	750
Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor	681	=	390
Anularea sau diminuarea ajustărilor pentru depreciere constituite	390	=	781
DECONTĂRILE CU TERȚII			
1. Decontări cu furnizorii	400/analitic		400/analitic
- pe baza efectelor comerciale	Furnizori	=	Efecte
- pe baza avansurilor plătite	400	=	comerciale
- pe baza sconturilor obținute ulterior	400	=	409
	400	=	230
			788
Avansuri acordate furnizorilor	409	=	512, 531
2. Decontări cu clienții	410/analitic		
- vânzarea stocurilor pentru care nu s-au întocmit facturi	Clienți – facturi de	=	700 la 708
- emiterea facturii	întocmit	=	410/analitic
	410/analitic	=	Clienți –
	Clienți – facturi	=	facturi de
	întocmite	=	întocmit
Acceptarea efectelor comerciale de încasat	410/ analitic	=	410/analitic
	Efecte	=	Efecte
	comerciale	=	comerciale
	acceptate	=	
Primirea efectelor comerciale	511	=	410/analitic
		=	Efecte
		=	comerciale
		=	acceptate
Încasarea efectelor comerciale	512	=	511
Scontarea efectelor comerciale înainte de scadență	%	=	
	512	=	511
	568	=	
Primirea avansurilor de la clienți	512, 531	=	419
Decontarea avansurilor primite	419	=	410
Diferențele de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării creanțelor în valută:	%	=	
- nefavorabile	512	=	410
- favorabile	665	=	
	512	=	
Scoaterea din evidență a clienților incerti	650	=	410
Reactivarea clienților scoși din evidență	410	=	750
3. Decontări cu personalul			
Salarii datorate personalului	641	=	420
Rețineri din salarii reprezentând avansuri, popririi, ajutorul de șomaj, asigurările sociale, impozitul pe salarii și alte		=	%
Rețineri din salarii reprezentând avansuri, popririi, ajutorul de șomaj, asigurările sociale, impozitul pe salarii și alte	420	=	425
		=	427
		=	428
		=	431

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
			437 444
Plata avansurilor cuvenite	425	=	512, 531
Achitarea salariilor nete datorate personalului	420	=	512, 531
Evidențierea ajutoarelor materiale	431	=	420/analitic distinct
Rețineri din ajutoarele materiale și drepturile de protecție socială	420/analitic distinct	=	% 425 427 428 444
Achitarea sumelor nete reprezentând ajutoare materiale și drepturi de protecție socială	420	=	512, 531
Prime reprezentând participarea salariaților la profit	117	=	420/analitic distinct
Impozitul aferent participării salariaților la profit	420/analitic distinct	=	444
Plata drepturilor cuvenite din participarea salariaților la profit	420/analitic distinct	=	512, 531
Sume reprezentând salarii și alte drepturi de personal neridicate	420/analitic distinct	=	420/analitic Drepturi de personal neridicate
Achitarea drepturilor de personal neridicate	420/analitic Drepturi de personal neridicate	=	512, 531
Prescrierea drepturilor de personal neridicate	420/analitic Drepturi de personal neridicate	=	750
Virarea popririlor efectuate asupra drepturilor de personal	427	=	512, 531
Alte sume datorate salariaților	641	=	428
Sume datorate de salariați entității	428	=	708, 750
Achitarea altor sume datorate salariaților	428	=	512, 531
Încasarea altor sume datorate de salariați	512, 531	=	428
4. Decontări cu asigurările și protecția socială			
Contribuția unității pentru asigurările sociale și pentru constituirea fondului de șomaj	645	=	% 431 437
Virarea sumelor reprezentând contribuția la asigurările sociale și la fondul de șomaj	% 431 437	=	512
5. Decontări cu bugetul statului și alte fonduri speciale			
Impozitul pe profit/venit datorat	691, 698	=	441
Virarea la bugetul statului a impozitului datorat	441	=	512
Evidențierea T.V.A. colectată	410, 531	=	4427
Regularizarea T.V.A. la sfârșitul perioadei:	4427		% 4426
- T.V.A. de plată;	%	=	4423
- T.V.A. de recuperat	4427 4424		4426
Evidențierea altor impozite și taxe (ex. impozitul pe clădiri)	635	=	446
Constituirea impozitului pe dividende	457	=	446

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
Constituirea datoriilor sau vărsămintelor către alte organisme publice	635	=	447
Achitarea impozitelor și taxelor	% 444 4423 446 447 448	=	512
Alte datorii față de bugetul statului (amenzi, majorări, penalități etc.)	650	=	448
6. Decontări cu asociații			
Dividende datorate asociaților	117	=	457
Dividendele nete achitate	457	=	512, 531
7. Debitori și creditori diverși			
Diferențele de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării debitorilor diverși în valută:	665	=	461
- nefavorabile	461	=	765
- favorabile			
Lipsuri de valori imputate terților	461	=	750
Lichidarea debitelor constituite prin încasare sau scăzute din evidență ca insolvabile	512, 531, 650	=	461
Sume încasate de la creditori diverși și necuvenite	512, 531	=	462
Sume încasate de la creditori diverși și necuvenite 512, 531 462			
Diferențele de curs valutar rezultate cu ocazia evaluării creditorilor diverși în valută:	665	=	462
- nefavorabile	462	=	765
- favorabile			
Lichidarea datoriilor față de creditorii diverși	462	=	512, 531
Disponibilități intrate în cont, neidentificate	512	=	473
Evidența sumelor în curs de clarificare de restituit, respectiv restituite	473 și 462	=	462 512, 531
8. Constituirea și diminuarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor			
Ajustări constituite pentru deprecierea creanțelor – clienți	681	=	490
Diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor – clienți	490	=	781
Ajustări constituite pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși	681	=	490
Diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși	490	=	781
CONTURI DE TREZORERIE			
Achiziționarea investițiilor financiare pe termen scurt	500	=	% 462 509 512 531
Vânzarea investițiilor financiare pe termen scurt:	461		%
- în situația obținerii unui câștig financiar	%	=	500
- în situația înregistrării unei pierderi financiare	461	=	768
	668	=	500
Anularea obligațiunilor emise	160	=	500
Ridicări de numerar de la bancă	581 531	=	512 581
Depuneri de numerar la bancă	581 512	=	531 581
Acordarea avansurilor de trezorerie	542	=	531

Explicație	Cont debitor		Cont creditor
Decontarea avansurilor de trezorerie	% 300 la 388 600 la 620 531	=	542
Dobânzi datorate aferente perioadei	666	=	518
Plata dobânzilor datorate	518	=	512
Dobânzi de încasat	518	=	766
Încasarea dobânzilor cuvenite	512	=	518
Sume încasate reprezentând credite bancare pe termen scurt	512	=	519
Dobânzi datorate aferente creditelor bancare pe termen scurt	666	=	519
Restituirea creditelor bancare pe termen scurt	519	=	512
Cumpărarea de alte valori	532	=	400
Constituirea ajustărilor pentru deprecierea investițiilor financiare pe termen scurt	686	=	590
Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea investițiilor financiare pe termen scurt	590	=	786

Articolul 6. Documentul justificativ

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul definește calitatea de document justificativ și matricea responsabilităților.

II. Comentariu

Cadrul normativ care stabilește metodologia de elaborare a documentelor justificative este O.M.F.P. nr. 3512/2008. Documentele justificative sunt acte scrise, întocmite la momentul efectuării operației economico-financiare și atestă realizarea și reflectarea operației în contabilitate.

2.1. Reguli aplicabile înscrisurilor contabile

Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative,

pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.

Documentele justificative provenite din tranzacții/operațiuni de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice, pe bază de borderouri de achiziții, pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective.

În cazul în care documentele se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de norme de venit, pentru a fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții civile, încheiate în acest scop, și documentul prin care se face dovada plății, respectiv dispoziția de plată/încasare.

Documentele contabile – jurnale, fișe etc. –, care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;
- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- semnăturile pentru întocmire și verificare, după caz.

Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pix cu pastă sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, după caz.

2.2. Regimul juridic al documentelor în formă electronică

Regimul juridic al documentelor în formă electronică, ce conțin date privind operațiunile economice de schimb sau vânzare de bunuri ori servicii între persoane care emit și primesc facturi, bonuri fiscale sau chitanțe în formă electronică, este stabilit de Legea nr. 260/2007 privind înregistrarea operațiunilor comerciale prin mijloace electronice. Facturile și chitanțele în formă electronică, emise fără îndeplinirea condițiilor prevăzute de legea mai sus menționată, nu au calitatea de document justificativ.

În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menționându-se și data efectuării corecturii.

În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul întocmit greșit se anulează și rămâne în carnetul respectiv.

La corectarea documentului justificativ în care se consemnează operații de predare-primire a valorilor materiale și a mijloacelor fixe este necesară confirmarea, prin semnătură, atât a predătorului, cât și a primitorului.

În cazul completării documentelor prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, corecturile sunt admise numai înainte de prelucrarea acestora, menționându-se data rectificării și semnătura celui care a făcut modificarea. Documentele prezentate în listele de erori, anulări sau completări (pe baza cărora se fac modificări în fișiere sau în baza de date a unității) trebuie să fie semnate de persoanele împuternicite de conducerea unității.

În cazul în care prelucrarea documentelor justificative se face de către un terț (persoană fizică sau juridică), în relațiile dintre terți și unitățile beneficiare este necesar ca pentru efectuarea corespunzătoare a înregistrărilor în contabilitate să se respecte următoarele reguli: documentele justificative să fie întocmite corect și la timp de către unitățile beneficiare, acestea răspunzând de realitatea datelor înscrise în documentele respective; documentele contabile, întocmite de terți pe baza documentelor justificative, trebuie predate unităților beneficiare la termenele stabilite prin contractele sau convențiile civile încheiate, terții răspunzând de corectitudinea prelucrării datelor; în condițiile în care prestatorul de servicii de prelucrare a documentelor nu este persoană fizică sau juridică autorizată potrivit O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată, unitățile beneficiare trebuie să efectueze verificarea documentelor contabile obținute de la terți, în sensul cuprinderii tuturor documentelor justificative predate pentru prelucrare, al respectării corespondenței conturilor și exactității sumelor înregistrate.

În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil. Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă. În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz. În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării. Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop. Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate. Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se efectuează, de regulă, lunar.

Entitățile care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro pot înregistra în contabilitate operațiunile economico-financiare la alte perioade decât lunar, dar nu mai târziu de data pentru care se întocmesc declarațiile privind impozitul pe profit, respectiv data situațiilor financiare anuale sau a raportărilor contabile stabilite potrivit legii. În acest caz, înregistrarea în contabilitate se efectuează pe baza documentelor justificative sau a unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și la aceeași perioadă, situație în care documentele justificative se anexează la acesta. În mod similar, înregistrarea în Registrul-jurnal și Cartea mare se efectuează pentru aceeași perioadă. Pentru determinarea plafonului se utilizează cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar precedent.

Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal. Pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care persoanele impozabile sunt scutite fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată și nu sunt obligate să întocmească facturi, în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale normelor metodologice de aplicare a acestuia, operațiunile economice se înregistrează în baza contractelor încheiate între părți și a documentelor financiar-contabile sau bancare care să ateste acele operațiuni, cum sunt: aviz de însoțire a mărfii, chitanță, dispoziție de plată/încasare, extras de cont bancar, nota de contabilitate etc., după caz.

Registrele de contabilitate și formularele financiar-contabile pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu condiția respectării conținutului de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora. Acestea pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. Numărul de exemplare al formularelor financiar-contabile poate fi diferit de cel prevăzut în prezentele norme metodologice, în condițiile în care procedurile proprii privind organizarea și conducerea contabilității impun acest lucru. În situația în care activitatea de întocmire a documentelor justificative și financiar-contabile este încredințată în baza unui contract de prestări de servicii unor persoane fizice sau juridice, normele proprii interne de întocmire și utilizare a formularelor respective se adaptează în mod corespunzător, fiind obligatoriu să se prevadă în contract clauze referitoare la întocmirea și utilizarea formularelor în aceste condiții. Se pot stabili norme proprii de întocmire și utilizare a formularelor financiar-contabile, cu condiția ca acestea să nu contravină reglementărilor legale în vigoare. Neîntocmirea, întocmirea eronată și/sau neutilizarea documentelor justificative și financiar-contabile, conform prevederilor prezentelor norme metodologice, se sancționează potrivit dispozițiilor legale.

2.3. Regimul intern de numerotare a formularelor financiar-contabile

Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, vor asigura un regim intern de numerotare a formularelor financiar-contabile, astfel:

- persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente;

- fiecare formular va avea un număr de ordine sau o serie, după caz, număr sau serie ce trebuie să fie secvențial(ă), stabilit(ă) de societate. În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.;

- persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere ori serii, după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

Articolul 7. Obligația privind inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.

(2) Ministerul Economiei și Finanțelor poate aproba excepții de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituțiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

(3) Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin pct. 8 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (M. Of. nr. 766 din 10 noiembrie 2009);
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile (M. Of. nr. 870 din 23 decembrie 2008);
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii (M. Of. nr. 704 din 20 octombrie 2009).

I. Scopul articolului

Articolul definește obligația privind inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

II. Comentariu

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. În situațiile financiare anuale, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Prezentele reglementări se aplică inclusiv în cazul bunurilor care au fost aduse drept aport la capital și al activelor în curs de execuție.

Valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele amortizabile și ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare.

Evaluarea cu ocazia inventarierii a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face potrivit prezentelor reglementări și normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice.

În scopul efectuării inventarierii, conducerea entității trebuie să stabilească proceduri proprii, cu respectarea prevederilor legale. În vederea desfășurării în bune condiții a operațiunilor

nilor de inventariere și evaluare, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare, tehnică și economică, cunoscătoare a domeniului de activitate. La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare. Pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție. Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora. În cazul imobilizărilor corporale și necorporale, la determinarea pierderilor din depreciere pot fi avute în vedere, de către evaluatori independenți sau personalul entității, și alte metode de evaluare (ex.: metode bazate pe fluxuri de numerar). Pentru a stabili dacă există deprecieri ale imobilizărilor corporale și necorporale, în afara constatării faptice cu ocazia inventarierii, pot fi luate în considerare surse externe și interne de informații. La sursele externe de informații se încadrează aspecte precum: pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de așteptat ca rezultat al trecerii timpului sau utilizării; pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc. Din sursele interne de informații se exemplifică următoarele elemente: există indicii de uzură fizică sau morală a imobilizării; pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se așteaptă să fie utilizată. Astfel de modificări includ: situațiile în care imobilizarea devine neproductivă, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicată imobilizarea, precum și planificarea cedării imobilizării înainte de data estimată anterior; raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unei imobilizări sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

Indiciile de depreciere a imobilizărilor, puse la dispoziție de raportările interne, includ: fluxul de numerar necesar pentru achiziționarea unei imobilizări similare, pentru exploatarea sau întreținerea imobilizării este semnificativ mai mare decât cel prevăzut inițial în buget; rezultatul din exploatare generat de imobilizare este vizibil inferior celui prevăzut în buget; o scădere semnificativă a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creștere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de imobilizare etc.

Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la bază constatările comisiei de inventariere. Pot exista și unele indicii că o pierdere din depreciere recunoscută în perioadele anterioare pentru o imobilizare necorporală sau corporală nu mai există sau s-a redus. La această evaluare se ține cont de surse externe și interne de informații.

În categoria surselor externe de informații se pot încadra următoarele: valoarea de piață a imobilizării a crescut semnificativ în cursul perioadei; în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se estimează că astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea își desfășoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

Dintre sursele interne de informații se exemplifică următoarele: pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce privește gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se așteaptă să fie utilizată. Aceste modificări includ costurile efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți și a crește performanța imobilizării sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține imobilizarea; raportările interne dovedesc faptul că performanța economică a unei imobilizări este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial etc. Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanțului se efectuează la cost, mai puțin amortizarea și ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată și orice pierderi din depreciere ulterioare cumulate. Activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Fac obiectul evaluării și stocurile în curs de execuție. Prin valoare realizabilă netă a stocurilor se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării. Evaluarea la inventar a creanțelor și a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor. Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare. Evaluarea la bilanț a creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare. Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivile, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria unităților se prezintă în bilanț în conformitate cu prevederile legale. Disponibilitățile bănești și alte valori similare în valută se evaluează în bilanț la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe, a билетelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziții și altele asemenea se face la valoarea lor nominală. În cazul unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierdere de valoare. Titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare. Titlurile pe termen lung (acțiuni și alte investiții financiare) se evaluează la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Pentru elementele de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile din contabilitate.

La fiecare dată a bilanțului:

a) Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivile și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca

Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

b) Pentru creanțele și datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferențelor de valoare se efectuează similar prevederilor lit. a).

c) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la cost istoric (imobilizări, stocuri) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacției.

d) Elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la valoarea justă (ex., imobilizările corporale reevaluate) trebuie prezentate în situațiile financiare anuale la această valoare.

Prin elemente monetare se înțelege disponibilitățile bănești și activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi sau obligația de a plăti un număr fix sau determinabil de unități monetare.

Evenimentele care apar după data bilanțului pot furniza informații suplimentare referitoare la perioada raportată față de cele cunoscute la data bilanțului. Dacă situațiile financiare anuale nu au fost aprobate, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta și informațiile suplimentare, dacă informațiile respective se referă la condiții (evenimente, operațiuni etc.) care au existat la data bilanțului.

Articolul 8. Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale

(1) Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale se fac potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(2) Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă, în conformitate cu prevederile reglementărilor contabile aplicabile.

(3) Evaluarea elementelor monetare în valută și a celor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, se efectuează potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(4) Valoarea activelor și datoriilor, cu ocazia reorganizărilor efectuate potrivit legii, se determină, de regulă, de evaluatori autorizați conform reglementărilor legale în vigoare.

Notă:

Alin. (2) a fost modificat prin pct. 9 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (3) a fost modificat prin pct. 9 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii (M. Of. nr. 704 din 20 octombrie 2009).

I. Scopul articolului

Articolul definește metodologia de evaluare a elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale.

II. Comentariu

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

Entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin odată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații: la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege; ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere; ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune; cu prilejul reorganizării gestiunilor; ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră; în alte cazuri prevăzute de lege. În cazul în care, în situațiile enumerate mai sus, sunt inventariate toate elementele de natura activelor dintr-o gestiune, aceasta poate ține loc de inventariere anuală, cu aprobarea administratorului, a ordonatorului de credite sau a persoanei care are obligația gestionării entității.

Ministerul Finanțelor Publice poate aproba excepții de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituțiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

Toate elementele de natura activelor trebuie să fie date în răspundere gestionară sau în folosință, după caz, salariaților ori administratorilor entității.

La începutul activității entității, inventarierea are ca scop principal stabilirea și evaluarea elementelor de natura activelor ce constituie aport la capitalul entității. Elementele de natura activelor care constituie aport la capitalul social al entităților și la patrimoniul instituțiilor publice se înscriu în registrul-inventar, grupate pe conturi.

Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități. La entitățile cu activitate complexă, bunurile pot fi inventariate și înaintea datei de încheiere a exercițiului financiar, cu condiția asigurării valorificării și cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare anuale întocmite pentru exercițiul financiar respectiv. Entitățile care, potrivit legii contabilității, au stabilit exercițiul financiar diferit de anul calendaristic, organizează și efectuează inventarierea anuală astfel încât rezultatele acestora să fie cuprinse în situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar stabilit. În situația inventarierii unor gestiuni pe parcursul anului, în registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor factice inventariate și înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar.

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, revine

administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aprobă proceduri scrise, adaptate specificului activității, pe care le transmit comisiilor de inventariere.

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către comisii de inventariere, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele prevăzute la pct. 5. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei (numele președintelui și membrilor comisiei), modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor.

La entitățile al căror număr de salariați este redus, inventarierea poate fi efectuată de către o singură persoană. În această situație, răspunderea pentru corectitudinea inventarierii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

Comisiile de inventariere sunt coordonate, acolo unde este cazul, de către o comisie centrală, numită prin decizie scrisă, emisă de persoanele prevăzute la pct. 5. Comisia centrală de inventariere are sarcina să organizeze, să instruiască, să supravegheze și să controleze modul de efectuare a operațiunilor de inventariere. Comisia centrală de inventariere răspunde de efectuarea tuturor lucrărilor de inventariere, potrivit prevederilor legale. Pentru desfășurarea în bune condiții a operațiunilor de inventariere, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare economică și tehnică, care să asigure efectuarea corectă și la timp a inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, inclusiv evaluarea lor conform reglementărilor contabile aplicabile. Inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se pot efectua atât cu salariați proprii, cât și pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate cu persoane juridice sau fizice cu pregătire corespunzătoare. Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii, contabilii care țin evidența gestiunii respective și nici auditorii interni sau statutari. Prin proceduri interne, entitățile pot stabili ca la efectuarea operațiunilor de inventariere să participe și contabilii care țin evidența gestiunii respective, fără ca aceștia să facă parte din comisie. Membrii comisiilor de inventariere nu pot fi înlocuiți decât în cazuri bine justificate și numai prin decizie scrisă, emisă de către cei care i-au numit. În condițiile în care entitățile nu au niciun salariat care să poată efectua operațiunea de inventariere, aceasta se efectuează de către administratori.

În vederea bunei desfășurări a operațiunilor de inventariere, administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entității trebuie să ia măsuri pentru crearea condițiilor corespunzătoare de lucru comisiei de inventariere, prin:

- organizarea depozitării bunurilor grupate pe sorto-tipo-dimensiuni, codificarea acestora și întocmirea etichetelor de raft;
- ținerea la zi a evidenței tehnico-operative la gestiuni și a celei contabile și efectuarea confruntării datelor din aceste evidențe;
- participarea întregii comisii de inventariere la lucrările de inventariere;
- asigurarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor care se inventariază, respectiv pentru sortare, așezare, cântărire, măsurare, numărare etc.;
- asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sort, preț etc.) și la evaluarea lor, conform reglementărilor contabile aplicabile, a unor specialiști din entitate sau din afara acesteia, la solicitarea președintelui comisiei de inventariere. Aceste persoane au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;
- dotarea gestiunii cu aparate și instrumente adecvate și în număr suficient pentru măsurare, cântărire, cu cititoare de coduri de bare etc., cu mijloace de identificare (cataloge, mostre, sonde etc.), precum și cu birotica necesară;
- dotarea comisiei de inventariere cu mijloace tehnice de calcul și de sigilare a spațiilor inventariate;

- asigurarea protecției membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecție a muncii;
- asigurarea securității ușilor, ferestrelor, porților etc. de la magazine, depozite, gestiuni etc.

Principalele măsuri organizatorice care trebuie luate de către comisia de inventariere sunt următoarele:

a) înainte de începerea operațiunii de inventariere să ia de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o declarație scrisă din care să rezulte dacă:

- gestionează bunuri și în alte locuri de depozitare;
- în afara bunurilor entității respective are în gestiune și alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate ori valoare are cunoștință;
- are bunuri nerecepționate sau care trebuie expediate (livrate), pentru care s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;
- deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
- are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

De asemenea, gestionarul va menționa în declarația scrisă felul, numărul și data ultimului document de intrare/ieșire a bunurilor în/din gestiune.

Declarația se datează și se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor și de către comisia de inventariere. Semnarea declarației de către gestionar se face în fața comisiei de inventariere;

b) să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;

c) să asigure închiderea și sigilarea spațiilor de depozitare, în prezența gestionarului, ori de câte ori se întrerup operațiunile de inventariere și se părăsește gestiunea.

Atunci când bunurile supuse inventarierii, gestionate de către o singură persoană, sunt depozitate în locuri diferite sau gestiunea are mai multe căi de acces, membrii comisiei care efectuează inventarierea trebuie să sigileze toate aceste locuri și căile lor de acces, cu excepția locului în care a început inventarierea, care se sigilează numai în cazul când inventarierea nu se termină într-o singură zi. La reluarea lucrărilor se verifică dacă sigiliul este intact; în caz contrar, acest fapt se va consemna într-un proces-verbal de constatare, care se semnează de către comisia de inventariere și de către gestionar, luându-se măsurile corespunzătoare.

Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate în locuri special amenajate (fișete, casete, dulapuri etc.), încuiate și sigilate. Președintele comisiei de inventariere răspunde de operațiunea de sigilare;

d) să bareze și să semneze, la ultima operațiune, fișele de magazie, menționând data la care s-au inventariat bunurile, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fișele de magazie și predarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea;

e) să verifice numerarul din casă și să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând depunerea numerarului la casieria entității (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul);

f) să controleze dacă toate instrumentele și aparatele de măsură sau de cântărire au fost verificate și dacă sunt în bună stare de funcționare;

g) în cazul în care gestionarul nu s-a prezentat la data și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere, comisia de inventariere sigilează gestiunea și comunică aceasta comisiei centrale sau administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității, conform procedurilor proprii privind inventarierea. Aceste persoane au obligația să îl încunoștințeze imediat, în scris, pe gestionar despre reprogramarea

inventarierii ce trebuie să se efectueze, indicând locul, ziua și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere.

Dacă gestionarul nu se prezintă nici de această dată la locul, data și ora fixate, inventarierea se efectuează de către comisia de inventariere în prezența reprezentantului său legal sau a altei persoane, numită prin decizie scrisă, care să îl reprezinte pe gestionar.

Pentru desfășurarea corespunzătoare a inventarierii este indicat, dacă este posibil, să se sisteze operațiunile de intrare-ieșire a bunurilor supuse inventarierii, luându-se din timp măsurile corespunzătoare pentru a nu se stânjeni procesul normal de livrare sau de primire a bunurilor.

Dacă operațiunile de aprovizionare-livrare a bunurilor nu pot fi suspendate, trebuie creată o zonă tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau din care se pot expedia bunurile la clienți, operațiunile respective efectuându-se numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele respective „primit în timpul inventarierii” sau „eliberat în timpul inventarierii”, după caz, în scopul evitării inventarierii duble sau a omisiunilor.

Pe toată durata inventarierii, programul și perioada inventarierii se afișează la loc vizibil.

Inventarierea imobilizărilor necorporale se efectuează prin constatarea existenței și apartenenței acestora la entitățile deținătoare, iar în cazul brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică și al altor imobilizări necorporale este necesară dovedirea existenței acestora pe baza titlurilor de proprietate sau a altor documente juridice de atestare a unor drepturi legale. Inventarierea terenurilor se efectuează pe baza documentelor care atestă dreptul de proprietate al acestora și a altor documente, potrivit legii. Clădirile se inventariază prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate și a dosarului tehnic al acestora. Construcțiile și echipamentele speciale cum sunt: rețelele de energie electrică, termică, gaze, apă, canal, telecomunicații, căile ferate și altele similare se inventariază potrivit regulilor stabilite de deținătorii acestora. Imobilizările corporale care în perioada inventarierii se află în afara entității (vapoare, locomotive, vagoane, avioane, autovehicule etc.), plecate în cursă de lungă durată, mașinile de forță și utilajele energetice, mașinile, utilajele și instalațiile de lucru, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare și mijloacele de transport date pentru reparații în afara entității se inventariază înaintea ieșirii lor temporare din gestiunea entității sau prin confirmare scrisă primită de la entitatea unde acestea se găsesc, potrivit procedurilor proprii aprobate.

În listele de inventariere a imobilizărilor necorporale și corporale, aflate în curs de execuție, se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat.

Investițiile puse în funcțiune total sau parțial, cărora nu li s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale, se înscriu în liste de inventariere distincte. De asemenea, lucrările de investiții care nu se mai execută, fiind sistate sau abandonate, se înscriu în liste de inventariere distincte, menționându-se cauzele sistării sau abandonării, aprobarea de sistare ori abandonare și măsurile ce se propun în legătură cu aceste lucrări.

Stabilirea stocurilor factice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective. La lichidele a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare și măsurare, conținutul vaselor – stabilit în funcție de volum, densitate, compoziție etc. – se verifică prin scoaterea de probe din aceste vase, ținându-se seama de densitate, compoziție și de alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz.

Materialele de masă ca: ciment, oțel beton, produse de carieră și balastieră, produse agricole și alte materiale similare, ale căror cântărire și măsurare ar necesita cheltuieli

importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice.

În listele de inventariere a materialelor prevăzute la alineatele precedente se menționează modul în care s-a făcut inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza calculelor respective.

Bunurile din domeniul public al statului și al unităților administrativ-teritoriale, date în administrare, concesionate sau închiriate instituțiilor publice, societăților/companiilor naționale și regiilor autonome potrivit legii, se inventariază și se înscriu în listele de inventariere distincte în cadrul acestor unități.

Bunurile aflate asupra angajaților la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază și se trec în liste de inventariere distincte, specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor. În cadrul evidențierii acestora pe formații și locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate și comparate cu datele din evidența tehnico-operativă, precum și cu cele din evidența contabilă.

Bunurile cu un grad mare de perisabilitate se inventariază cu prioritate, fără a se stânjeni consumul/comercializarea imediată a acestora.

Comisia de inventariere are obligația să controleze toate locurile în care pot exista bunuri care trebuie supuse inventarierii.

Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere, care trebuie să se întocmească pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri.

Bunurile existente în entitate și aparținând altor entități (închiriate, în leasing, în concesiune, în administrare, în custodie, primite în vederea vânzării în regim de consignație, spre prelucrare etc.) se inventariază și se înscriu în liste de inventariere distincte. Listele de inventariere pentru aceste bunuri trebuie să conțină informații cu privire la numărul și data actului de predare-primire și ale documentului de livrare, precum și alte informații utile.

Listele de inventariere cuprinzând bunurile aparținând terților se trimit și persoanei fizice sau juridice, române ori străine, după caz, căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierii, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea listelor de inventariere.

În caz de nepotriviri, entitatea deținătoare este obligată să clarifice situația diferențelor respective și să comunice constatările sale persoanei fizice sau juridice căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea sesizării.

Societățile de leasing trebuie să solicite utilizatorilor furnizarea listelor de inventariere cu bunurile care fac obiectul contractelor de leasing. În baza datelor cuprinse în aceste liste, societatea de leasing poate calcula și înregistra ajustări pentru deprecierea imobilizărilor sau a creanțelor imobilizate, după caz.

În cazul în care listele de inventariere nu sunt furnizate de către locatar, societatea de leasing va putea constitui ajustări pentru deprecierea bunurilor respective, pe baza prețurilor de piață disponibile la data inventarierii, ținând seama de caracteristicile bunului ce face obiectul leasingului (an de fabricație, durata de viață).

Pentru verificarea exactității informațiilor primite, societățile de leasing pot întreprinde verificări factice la locatari, potrivit procedurilor proprii.

Pentru situațiile prevăzute la prezentul punct, entitățile deținătoare ale bunurilor sunt obligate să efectueze inventarierea și să trimită spre confirmare listele de inventariere, după cum proprietarii acelor bunuri sunt obligați să ceară confirmarea privind bunurile existente la terți. Neprimirea confirmării privind bunurile existente la terți nu reprezintă confirmare tacită.

Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere distincte sau situații analitice separate, după caz.

Determinarea stocurilor factice se face astfel încât să se evite omiterea ori inventarierea de două sau de mai multe ori a acelorași bunuri.

Bunurile aflate în expediție se inventariază de către entitățile furnizoare, iar bunurile achiziționate aflate în curs de aprovizionare se inventariază de entitatea cumpărătoare și se înscriu în liste de inventariere distincte.

Înainte de începerea inventarierii produselor în curs de execuție și a semifabricatelor din producția proprie, este necesar: să se predea la magazii și la depozite, pe baza documentelor, toate produsele și semifabricatele a căror prelucrare a fost terminată; să se colecteze din secții sau ateliere toate produsele reziduale și deșeurile, întocmindu-se documentele de constatare; să se întocmească documentele de constatare și să se clarifice situația semifabricatelor a căror utilizare este îndoielnică. În cazul produselor în curs de execuție se inventariază atât produsele care nu au trecut prin toate fazele (stadiile) prelucrării impuse de procesul tehnologic de producție, cât și produsele care, deși au fost terminate, nu au trecut toate probele de recepționare tehnică sau nu au fost completate cu toate piesele și accesoriile lor.

Inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.

Materiile prime, materialele, piesele de schimb, semifabricatele etc., aflate în secțiile de producție și nesupuse prelucrării, nu se consideră produse în curs de execuție. Acestea se inventariază separat și se repun în conturile din care provin, diminuându-se cheltuielile, iar după terminarea inventarierii acestora se evidențiază în conturile inițiale de cheltuieli. Inventarierea produselor, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție din cadrul secțiilor auxiliare se face prin stabilirea stadiului de executare a acestora.

La entitățile care au activitate de construcții-montaj, pe baza constatării la fața locului, se includ în liste de inventariere distincte, pe categorii de lucrări și părți de elemente de construcții la care n-a fost executat întregul volum de lucrări prevăzute în devize, respectiv lucrări executate (terminate), dar nerecepționate de către beneficiar, denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, potrivit valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii.

Inventarierea lucrărilor de modernizare nefinalizate sau de reparații ale clădirilor, instalațiilor, mașinilor, utilajelor, mijloacelor de transport și ale altor bunuri se face prin verificarea la fața locului a stadiului fizic al lucrărilor. Astfel de lucrări se consemnează într-o listă de inventariere distinctă, în care se indică denumirea obiectului supus modernizării sau reparației și valoarea determinată potrivit costului de deviz și celui efectiv al lucrărilor executate.

Creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit „Extrasului de cont” (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce scrise. Nerespectarea acestei proceduri, precum și refuzul de confirmare constituie abateri de la prezentele norme și se sancționează potrivit legii.

În situația entităților care efectuează decontarea creanțelor și obligațiilor pe bază de deconturi interne sau deconturi externe periodice confirmate de către parteneri, aceste documente pot ține locul extraselor de cont confirmate.

Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria entităților se inventariază în conformitate cu prevederile legale.

Disponibilitățile aflate în conturi la bănci sau la unitățile Trezoreriei Statului se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea entității.

În acest scop, extrasele de cont din ziua de 31 decembrie sau din ultima zi bancară, puse la dispoziție de instituțiile de credit și unitățile Trezoreriei Statului, vor purta ștampila oficială a acestora.

În cazul entităților care, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, sunt avute în vedere informațiile aferente ultimei zile a exercițiului financiar astfel ales.

Disponibilitățile în lei și în valută din casieria entității se inventariază în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări și plăți privind exercițiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul și cu cele din contabilitate.

Inventarierea titlurilor pe termen scurt și lung se efectuează pe baza documentelor care atestă deținerea acestora (registrul acționarilor, documente care au stat la baza achiziției sau primirii cu titlu gratuit) cu respectarea legislației în vigoare.

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, a tichetelor de călătorie, a tichetelor de masă, a tichetelor cadou, a tichetelor de creșă, a tichetelor de vacanță, a bonurilor cantități fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziții și altele asemenea se face la valoarea lor nominală, cu excepția timbrelor cu valoare filatelică. Pentru bunurile de această natură, constatate fără utilitate (expirate, deteriorate), se întocmesc liste de inventariere distincte.

Inventarierea timbrelor filatelice se efectuează potrivit procedurii elaborate în acest scop de către administratorii entităților care le au în evidență.

Pentru toate celelalte elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor atașa la listele respective după primirea confirmării.

Pe ultima filă a listei de inventariere, gestionarul trebuie să menționeze dacă toate bunurile și valorile bănești din gestiune au fost inventariate și consemnate în listele de inventariere în prezența sa. De asemenea, acesta menționează dacă are obiecții cu privire la modul de efectuare a inventarierii. În acest caz, comisia de inventariere este obligată să analizeze obiecțiile, iar concluziile la care a ajuns se vor menționa la sfârșitul listelor de inventariere.

Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către președintele și membrii comisiei de inventariere, de către gestionar, precum și de către specialiști solicitați de către președintele comisiei de inventariere pentru participarea la identificarea bunurilor inventariate.

În cazul gestiunilor colective (cu mai mulți gestionari), listele de inventariere se semnează de către toți gestionarii, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea se semnează atât de către gestionarul predător, cât și de către cel primitor.

Completarea listelor de inventariere se efectuează fie folosind sistemul informatic de prelucrare automată a datelor, fie prin înscrierea elementelor de active identificate, fără spații libere și fără ștersături, conform procedurilor interne aprobate.

În cazul imobilizărilor corporale, precum și al celorlalte elemente de natura activelor pentru care există constituite ajustări pentru depreciere sau ajustări pentru pierdere de valoare, în listele de inventariere se înscrie valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora, mai puțin ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare înregistrate până la data inventarierii, care se compară cu valoarea lor actuală, stabilită cu ocazia inventarierii, pe bază de constatări factice.

În situația în care elementele de natura activelor sunt inventariate prin metode de identificare electronică (de exemplu: cititor de cod de bare etc.), datele fiind transmise direct în sistemul informatic financiar-contabil, listele de inventar sunt editate direct din sistemul informatic. Se vor edita listele complete cu toate pozițiile inventariate sau în mod selectiv numai pentru acele poziții, repere unde se constată diferențe cantitative sau valorice (deprecieri), după caz.

În cazul în care se editează liste de inventariere care cuprind numai pozițiile (reperele) la care se constată diferențe cantitative sau valorice, listele complete de inventariere se păstrează pe suport magnetic, pe durata legală de păstrare a documentelor. În astfel de situații, evaluarea bunurilor în vederea stabilirii eventualelor ajustări se efectuează prin analiza și evaluarea tuturor elementelor inventariate, nu numai a celor la care s-au constatat diferențe cantitative.

Inventarierile parțiale, precum și inventarierile efectuate în cursul anului, atunci când entitatea efectuează mai multe inventarieri, se efectuează cu respectarea prezentelor norme,

mai puțin completarea „Registrului-inventar” (cod 14-1-2), care se efectuează cu ocazia inventarierii anuale.

Pentru inventarierea elementelor de natura activelor care nu au substanță materială, a datoriilor și capitalurilor proprii se întocmesc situații analitice distincte. Totalul situațiilor analitice astfel întocmite se verifică cu soldurile conturilor sintetice corespunzătoare, care se preiau în „Registrul-inventar” (cod 14-1-2).

Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fișele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție.

Evaluarea, cu ocazia inventarierii, a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face potrivit prevederilor reglementărilor contabile aplicabile, precum și ale prezentelor norme.

Evaluarea se va efectua cu respectarea principiului permanenței metodelor, potrivit căruia modelele și regulile de evaluare trebuie menținute, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se aplică principiul prudenței, potrivit căruia se ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare.

În cazul în care se constată că valoarea de inventar este mai mare decât valoarea cu care acesta este evidențiat în contabilitate, în listele de inventariere se înscriu valorile din contabilitate.

În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar.

Pentru elementele de natura activelor la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct comisia de inventariere face propuneri de ajustări pentru depreciere sau ajustări pentru pierdere de valoare, după caz, ori de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierea ireversibilă ale imobilizărilor amortizabile), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste deprecieri.

Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmăririi decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierea constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.

În situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se evaluează potrivit reglementărilor contabile aplicabile. În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impută persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire. Prin valoare de înlocuire, se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli, accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv. În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv. La stabilirea valorii

debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se are în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiasi bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente; diferențele constatate în plus sau în minus să se refere la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune. Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorată vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri. Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje și alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, ordonatorii de credite sau persoana care are obligația gestionării și servesc pentru uz intern în cadrul entităților respective. Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate. În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat plusuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat lipsuri, se va proceda la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a diferenței în plus. Această eliminare se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare. În cazul în care cantitățile sorturilor supuse compensării, la care s-au constatat lipsuri, sunt mai mari decât cantitățile sorturilor admise la compensare, la care s-au constatat plusuri, se va proceda, de asemenea, la stabilirea egalității cantitative prin eliminarea din calcul a cantității care depășește totalul cantitativ al plusurilor. Eliminarea se face începând cu sorturile care au prețurile unitare cele mai scăzute, în ordine crescătoare.

Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus. În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile. Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe. Diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând prejudiciu pentru entitate, se recuperează de la persoanele vinovate. Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora. De asemenea, limitele de perisabilitate nu se aplică automat, acestea fiind considerate limite maxime. Pentru pagubele constatate în gestiune răspund persoanele vinovate de producerea lor. Imputarea acestora se face la valoarea de înlocuire.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal. Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii, numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariată/inventariate, data începerii și terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar și declasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate. Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului,

ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute.

„Registrul-inventar” (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț. Elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizează cu intrările sau ieșirile din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. Operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. Completarea registrului-inventar se efectuează în momentul în care se stabilesc soldurile tuturor conturilor bilanțiere, inclusiv cele aferente impozitului pe profit, și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, după caz. Registrul-inventar poate fi adaptat în funcție de specificul și necesitățile entităților, cu condiția respectării conținutului minim de informații prevăzut pentru acesta. Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității. Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate. Pe baza registrului-inventar și a balanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale, ale cărui posturi trebuie să corespundă cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită pe baza inventarului.

Prevederile reglementărilor contabile aplicabile referitoare la obligativitatea corelării datelor din bilanț cu datele înregistrate în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii stabilită pe baza inventarului, se aplică și instituțiilor publice. Bunurile aflate în administrarea instituțiilor publice se inventariază anual, cu excepția clădirilor, construcțiilor speciale și a celorlalte bunuri aflate în gestiunea misiunilor diplomatice și a oficiilor consulare, care se inventariază odată la 3 ani. Inventarierea bunurilor din patrimoniul cultural național mobil, a fondurilor de carte, a valorilor de muzeu și a recuzitei în cadrul instituțiilor artistice de spectacole se face în condițiile și la termenele stabilite prin norme elaborate de Ministerul Culturii, Cultelor și Patrimoniului Național, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice. În funcție de specificul activității unor entități, ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite pot elabora norme proprii privind inventarierea unor bunuri cu caracter specific aflate în administrare, inclusiv pentru stabilirea unor excepții de la regula generală de inventariere, care sunt avizate de Ministerul Finanțelor Publice. Bunurile constatate lipsă la inventariere se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea contabilă. Lipsurile imputabile se recuperează de la persoanele vinovate la valoarea de înlocuire. Bunurile constatate în plus se evaluează și se înregistrează în contabilitate la costul de achiziție al acestora, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, în funcție de prețul pieței la data constatării sau de costul de achiziție al bunurilor similare. Pentru lipsuri, sustrageri și orice ale fapte care produc pagube ce constituie infracțiuni, ordonatorul de credite este obligat să sesizeze organele de urmărire penală în condițiile și la termenele stabilite de lege. Pagubele constatate la inventariere, imputate persoanelor vinovate, precum și debitorii deveniți insolvabili se evidențiază în contabilitate în conturi analitice distincte, iar în cadrul acestora, pe fiecare

debitor, urmărindu-se recuperarea lor potrivit legii. Scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv, cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior. Plusul de casă constatat cu ocazia inventarierii numerarului din casierile instituțiilor publice se varsă la bugetul din care este finanțată instituția publică, paragraful bugetar „Alte venituri”.

III. Documente financiare utilizate la inventarierea patrimoniului

Lista de inventariere (cod 14-3-12) și (cod 14-3-12/b)

1. Servește ca:

- document pentru inventarierea bunurilor aflate în gestiunile unității;
- document pentru stabilirea lipsurilor și plusurilor de bunuri (imobilizări, stocuri materiale) și a altor valori (elemente de trezorerie etc.);
- document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate a plusurilor și minusurilor constatate;
- document pentru întocmirea registrului-inventar;
- document pentru determinarea ajustărilor pentru depreciere/pierdere de valoare;
- document centralizator al operațiunilor de inventariere.

2. Se întocmește într-un exemplar, la locurile de depozitare, anual sau în situațiile prevăzute de dispozițiile legale, de către comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual grupe sau subgrupe, separat pentru bunurile unității și separat pentru cele aparținând altor unități, aflate asupra personalului unității la data inventarierii, primite pentru prelucrare etc. și se semnează de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar.

Persoanele juridice pot întocmi lista de inventariere folosind sisteme informatice de prelucrare a datelor, cu condiția ca listele să cuprindă elementele principale din formularul-model.

În cazul bunurilor primite în custodie și/sau consignație, pentru prelucrare etc., se întocmește în două exemplare, iar copia se înaintează unității în a cărei evidență se află bunurile respective.

În cazul unei gestiuni colective, cu mai multe schimburi, listele de inventariere se semnează de către toți gestionarii, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea trebuie semnate atât de persoana/persoanele care predă/predau gestiunea, cât și de gestionarul/gestionarii care primește/primesc gestiunea.

În listele de inventariere a bunurilor aflate în ambalaje originale intacte, a lichidelor a căror cantitate efectivă nu se poate stabili prin transvazare și măsurare sau a materialelor de masă, în vrac etc., a căror inventariere prin cântărire sau măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se vor atașa notele de calcul privind inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza calculelor.

Materiile prime, materialele, prefabricatele, piesele de schimb, semifabricatele etc. aflate în secțiile de producție și nesupuse prelucrării se înscriu separat în listele de inventariere.

Materialele, obiectele de inventar, produsele finite și ambalajele se înscriu în listele de inventariere pe feluri, indicându-se codul, unitatea de măsură, unii indici calitativi (tărie alcoolică, grad de umiditate la cereale etc.).

Listele de inventariere întocmite pentru bunurile aparținând altor unități trebuie să conțină, pe lângă elementele comune (felul materialului sau produsul finit, cantitatea, valoarea etc.), numărul și data actului de predare-primire.

Pentru stocurile fără mișcare, de calitate necorespunzătoare, depreciate, fără desfacere asigurată, se întocmesc liste de inventariere separate, la care se anexează procesele-verbale

în care se arată cauzele nefolosirii, caracterul și gradul deteriorării sau deprecierei, dacă este cazul, cauzele care au determinat starea bunurilor respective, precum și persoanele vinovate, după caz.

Constatările făcute se soluționează de către conducerea unității, în conformitate cu dispozițiile legale.

3. Circulă:

- la comisia de inventariere, pentru stabilirea minusurilor, plusurilor și a deprecierei constatate la inventar, precum și pentru consemnarea în procesul-verbal a rezultatelor inventarierii;

- la gestionar, prin semnarea fiecărei file, menționând pe ultima filă a listei de inventariere că toate cantitățile au fost stabilite în prezența sa, că bunurile respective se află în păstrarea și răspunderea sa;

- la compartimentul financiar-contabil, pentru calcularea diferențelor valorice și semnarea listei de inventariere privind exactitatea soldului scriptic, precum și pentru verificarea calculelor efectuate;

- la conducătorul compartimentului financiar-contabil și la compartimentul juridic, împreună cu procesele-verbale cuprinzând cauzele degradării sau deteriorării bunurilor, inclusiv persoanele vinovate, precum și cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii pentru avizarea propunerilor făcute de către comisia de inventariere;

- la conducătorul unității, împreună cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii, pentru a decide asupra soluționării propunerilor făcute;

- la unitatea căreia îi aparțin valorile materiale primite în custodie, pentru prelucrare etc., în scopul comunicării eventualelor nepotriviri (exemplarul 2).

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- a) denumirea formularului;
- b) data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- c) denumirea unității;
- d) gestiunea; locul de depozitare;
- e) numărul curent;
- f) denumirea bunurilor inventariate;
- g) codul sau numărul de inventar;
- h) unitatea de măsură;
- i) cantități: stocuri scriptice;
- j) preț unitar;
- k) cantități: stocuri faptice;
- l) cantități: diferențe în plus, diferențe în minus;
- m) valoarea contabilă: valoarea, diferențe în plus, diferențe în minus;
- n) valoarea de inventar;
- o) deprecierea: valoarea, motivul;
- p) comisia de inventariere: numele și prenumele, semnătura;
- q) gestionar: numele și prenumele, semnătura;
- r) contabilitate: numele și prenumele, semnătura.

6. Modalitatea de completare a informațiilor de la pct. 5 lit. d)-o) ale listei de inventariere se realizează potrivit uneia dintre cele trei variante de efectuare a inventarierii elementelor de activ și de pasiv pentru care optează entitatea, astfel:

Varianta I

Serviciul contabilitate transmite listele de inventariere pe care le completează cu informațiile de la lit. d)-j) din datele informatizate ale entității și pe care le semnează.

Comisia de inventariere stabilește stocurile faptice prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz, date pe care le înscrie în listele de inventariere [lit. k)] pe care le semnează împreună cu gestionarul.

Aceste date sunt transmise la serviciul contabilitate în vederea determinării diferențelor cantitative și/sau valorice cu ajutorul sistemelor informatice. În urma calculelor efectuate, serviciul contabilitate completează listele de inventariere cu informațiile de la lit. l)-o).

Serviciul contabilitate întocmește o nouă listă de inventariere numai cu acele active la care s-au constatat diferențe cantitative, pe care o semnează și o transmite comisiei de inventariere. Această listă se semnează de către comisia de inventariere și de către gestionar, după care este retransmisă la serviciul contabilitate.

Varianța II

Serviciul contabilitate transmite listele de inventariere pe care le completează cu informațiile de la lit. d)-j) din datele informatizate ale entității și pe care le semnează.

Comisia de inventariere stabilește stocurile faptice prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz; determină diferențele cantitative și/sau valorice și completează formularul cu informațiile de la lit. k)-o) din datele rezultate în urma inventarierii.

Listele de inventariere astfel completate se semnează de către comisia de inventariere și de către gestionar.

Varianța III

Comisia de inventariere stabilește stocurile faptice prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz.

Comisia de inventariere completează informațiile de la lit. d)-o) ale formularului cu datele privind bunurile inventariate, imediat după determinarea cantităților inventariate, în ordinea în care ele au fost grupate, ținându-se seama de dimensiunile și unitățile de măsură cu care figurează în evidența de la locurile de depozitare și în contabilitate.

Evaluarea stocurilor faptice în listele de inventariere se face cu aceleași prețuri folosite la înregistrarea bunurilor în contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii prin compararea stocului factic valoric al bunurilor inventariate cu soldul scriptic din contabilitate, se procedează la o verificare amănunțită a exactităților tuturor evaluărilor, calculelor, totalizărilor și înregistrărilor din contabilitate și din evidența de la locurile de depozitare. Greșelile identificate cu această ocazie trebuie corectate înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii.

Listele de inventariere astfel completate se semnează de către comisia de inventariere, gestionar și contabilitate.

Listă de inventariere (pentru gestiuni global-valorice – cod 14-3-12/a)

1. Servește ca:

- document pentru inventarierea mărfurilor, ambalajelor și altor materiale aflate în evidența cantitativ-valorică în unitățile cu amănuntul;
- document pentru stabilirea minusurilor și plusurilor valorice din gestiunile inventariate;
- document justificativ de înregistrare în evidența de la locurile de depozitare și în contabilitate;
- document pentru întocmirea registrului-inventar;
- document pentru stabilirea ajustărilor pentru deprecieri.

2. Se întocmește în două exemplare la locurile de depozitare, pe gestiuni și conturi de materiale, mărfuri și ambalaje și se semnează de către membrii comisiei de inventariere, de către gestionar și contabilul care ține evidența gestiunii. În cazul predării-primirii gestiunii, listele de inventariere se întocmesc în trei exemplare, din care un exemplar pentru gestionarul predător, un exemplar pentru gestionarul care primește gestiunea, iar un exemplar pentru contabilitate.

Persoanele juridice pot întocmi lista de inventariere cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare a datelor, cu condiția ca listele să cuprindă elementele minimale obligatorii.

Pentru bunurile deteriorate total sau parțial, degradate, precum și pentru cele fără mișcare sau cele care nu mai pot fi valorificate, se întocmesc liste de inventariere separate.

În cazul unei gestiuni colective, cu mai multe schimburi, listele de inventariere se semnează de către toți gestionarii sau de către persoanele care au calitatea de gestionari, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea trebuie semnate atât de către persoana (sau persoanele) care predă (predau) gestiunea, cât și de către gestionarul (gestionarii) care primește (primesc) gestiunea.

Pentru bunurile aflate în ambalaje originale intacte, lichidele a căror cantitate faptică nu se poate stabili prin transvazare și măsurare sau mărfurile în vrac etc. a căror inventariere prin cântărire sau măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, în listele de inventariere se menționează modul în care s-a făcut inventarierea și datele tehnice care stau la baza calculelor.

În listele de inventariere se înscriu stocurile faptice stabilite de către comisia de inventariere prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz.

Datele privind bunurile inventariate se înscriu în listele de inventariere imediat după determinarea cantităților inventariate, în ordinea în care ele au fost grupate, ținându-se seama de dimensiunile și unitățile de măsură cu care figurează în evidența de la locurile de depozitare și în contabilitate.

Evaluarea stocurilor faptice în listele de inventariere se face cu aceleași prețuri folosite la înregistrarea bunurilor în contabilitate.

Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii prin compararea stocului faptic valoric al bunurilor inventariate cu soldul scriptic din contabilitate, se procedează la o verificare amănunțită a exactităților tuturor evaluărilor, calculelor, totalizărilor și înregistrărilor din contabilitate și din evidența de la locurile de depozitare. Greșelile identificate cu această ocazie trebuie corectate înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii.

3. Circulă:

- la gestionar (gestionari în cazul predării-primirii gestiunii), pentru semnarea fiecărei file a listei, menționând pe ultima filă a listei că toate cantitățile au fost stabilite în prezența sa/lor, că bunurile respective se află în păstrarea și răspunderea sa/lor, că nu mai are/au bunuri care nu au fost supuse inventarierii, precum și faptul că prețurile, cantitățile, calitățile și unitățile de măsură au fost stabilite în prezența sa/lor și nu are/au obiecțiuni de făcut;

- la membrii comisiei de inventariere, pentru semnarea fiecărei file a listei, calcularea listelor de inventariere, întocmirea recapitulației listelor de inventariere, stabilirea minusurilor sau a plusurilor valorice, stabilirea perisabilităților, conform dispozițiilor legale, în cadrul procesului-verbal al rezultatelor inventarierii;

- la compartimentul financiar-contabil unde se efectuează confruntarea între raportul de gestiune predat la contabilitate și valoarea totală a inventarului faptic. Totodată, se iau măsuri pentru corecta determinare a valorii deprecierilor constatate și înregistrarea în contabilitate a ajustărilor pentru depreciere;

- la conducătorul compartimentului financiar-contabil și la oficiul juridic, împreună cu procesele-verbale cuprinzând cauzele degradării, deteriorării bunurilor, numele persoanelor vinovate și cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii, pentru avizarea propunerilor făcute de către comisia de inventariere;

- la conducătorul unității, împreună cu procesele-verbale sus-menționate, pentru a decide asupra soluționării propunerilor făcute.

4. Se arhivează:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
- la compartimentul de verificări gestionare (exemplarul 2).

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea formularului;
- data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
- denumirea unității;
- gestiunea;

- locul de depozitare;
- numărul curent;
- denumirea bunurilor inventariate;
- unitatea de măsură; cantitatea;
- prețul unitar de înregistrare în contabilitate;
- valoarea contabilă;
- valoarea de inventar;
- deprecierea: valoarea, motivul, după caz;
- comisia de inventariere: numele și prenumele, semnătura;
- gestionar și gestionar primitor (în cazul predării-primirii gestiunii): numele și prenumele, semnătura;
- contabilitate: numele și prenumele, semnătura.

Articolul 9. Situațiile financiare anuale

(1) Documentele oficiale de prezentare a activității economico-financiare a persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) sunt situațiile financiare anuale, întocmite potrivit reglementărilor contabile aplicabile și care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a altor informații, în condițiile legii, referitoare la activitatea desfășurată.

(2) Pentru instituțiile publice documentul oficial de prezentare a situației patrimonului aflat în administrarea statului și a unităților administrativ-teritoriale și a execuției bugetului de venituri și cheltuieli este situația financiară trimestrială și anuală.

(3) Societățile-mamă, definite astfel în reglementările contabile aplicabile grupurilor de societăți, întocmesc și prezintă și situații financiare anuale consolidate.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin pct. 10 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul statuează importanța capitală a situațiilor financiare anuale pentru o societate.

II. Comentariu

2.1. Obligația de a elabora situații financiare, conform Legii societăților nr. 31/1990

Conform art. 181 din Legea societăților nr. 31/1990, Consiliul de administrație, respectiv directoratul, trebuie să prezinte cenzorilor, respectiv auditorilor interni și auditorilor financiari, cu cel puțin 30 de zile înainte de ziua stabilită pentru ședința adunării generale, situația financiară anuală pentru exercițiul financiar precedent, însoțită de raportul lor și de documentele

justificative. Situațiile financiare anuale se vor întocmi în condițiile prevăzute de lege. Situațiile financiare anuale ale societăților vor fi verificate sau auditate, potrivit legii.

În baza art. 183 din Legea societăților nr. 31/1990, din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social. Dacă fondul de rezervă, după constituire, s-a micșorat din orice cauză, va fi completat corespunzător. De asemenea, se include în fondul de rezervă, excedentul obținut prin vânzarea acțiunilor la un curs mai mare decât valoarea lor nominală, dacă acest excedent nu este întrebuințat la plata cheltuielilor de emisiune sau destinat amortizărilor. Fondatorii vor participa la profit, dacă acest lucru este prevăzut în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi, a fost aprobat de adunarea generală extraordinară. În toate cazurile, condițiile participării se vor stabili de adunarea generală, pentru fiecare exercițiu financiar.

Raportul cenzorilor sau, după caz, al auditorului financiar rămâne depus la sediul societății și la cel al sucursalelor în cele 15 zile care preced întrunirea adunării generale, pentru a fi consultate de acționari. La cerere, consiliul de administrație, respectiv directoratul, eliberează acționarilor copii după aceste documente. Sumele percepute pentru eliberarea de copii nu pot depăși costurile administrative implicate de furnizarea acestora.

Consiliul de administrație, respectiv directoratul, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică, având atașată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz. De asemenea, Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice copii ale situațiilor financiare anuale consolidate. În vederea efectuării publicității legale, Ministerul Finanțelor Publice transmite, electronic, la Oficiul Național al Registrului Comerțului copii după următoarele acte, în formă electronică: situațiile financiare anuale și, după caz, situațiile financiare anuale consolidate, raportul și, după caz, raportul consolidat al consiliului de administrație, respectiv al directoratului, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, precum și indicatorii economico-financiar necesari efectuării publicității legale. Publicitatea legală se realizează prin menționarea în registrul comerțului a depunerii situațiilor financiare anuale, însoțite de raportul consiliului de administrație, respectiv al directoratului, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, precum și prin publicarea indicatorilor economico-financiar extrași din acestea.

2.2. Clasificarea situațiilor financiare anuale

S1002-S1003-S1005 – Situații financiare anuale la 31 decembrie 2012 și situații financiare anuale simplificate la 31 decembrie 2012 întocmite de către entitățile al căror exercițiu financiar coincide cu anul calendaristic, prevăzute la pct. 1.1. și 1.2. din Anexa nr. 1 la O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Potrivit art. 185 din Legea nr. 31/1990, consiliul de administrație, respectiv directoratul, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică pe portalul www.e-guvernare.ro, având atașată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz.

S1004 – Raportări contabile anuale la 31 decembrie 2012 întocmite de către entitățile prevăzute la pct. 1.1. și 1.2. din Anexa 2 la O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, respectiv:

- entitățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) și alin. (31) din legea contabilității;
- persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii;
- subunitățile deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European.

S1010 – Situații financiare anuale încheiate la 31.12.2012 de către societățile de asigurare, de asigurare-reasigurare și de reasigurare, conform Ordin CSA nr. 7/2013.

S1011 – Situații financiare anuale încheiate la 31.12.2012 de către societățile brokerii de asigurare, conform Ordin CSA nr. 7/2013.

S1014-S1015-S1016-S1017 – Situații financiare la 31 decembrie 2012 în conformitate cu Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, aprobate prin O.M.E.F. nr. 1969/2007. Situațiile financiare la 31 decembrie 2012 se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice în format hârtie și în format electronic sau se transmit în format electronic, având atașată o semnătură electronică extinsă, în termen de 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar. Formatul electronic constă într-un fișier PDF având atașat un fișier cu extensia xml și un fișier cu extensia zip. Fișierul cu extensia zip va conține raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz, procesul-verbal al adunării generale privind aprobarea situațiilor financiare anuale, declarația de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial.

S1018 – Situații financiare anuale întocmite de către entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, conform Ordinului CNVM nr. 3/2013 de aprobare a Instrucțiunilor nr. 1/2013 emise de CNVM, publicat împreună cu Instrucțiunile și anexele în M. Of. nr. 43 din 19 ianuarie 2013. Conform acestor instrucțiuni entitățile aflate sub supravegherea CNVM, pot opta pentru un exercițiu financiar anual diferit de anul calendaristic. Formatul electronic al situațiilor financiare anuale pentru anul 2012, generat prin programele de asistență, constă într-un fișier PDF având atașat un fișier xml, care conține formularele cod 10, cod 20, cod 30 și cod 40, la care mai trebuie atașat și un fișier cu extensia zip. Fișierul cu extensia zip va conține documentele cerute de lege (de exemplu: note explicative la situațiile financiare anuale, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declarația scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 actualizată, prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale).

S1019 – Situații financiare anuale întocmite de către entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, conform Ordinului CNVM nr. 3/2013 de aprobare a Instrucțiunilor nr. 1/2013 emise de CNVM, publicat împreună cu Instrucțiunile și anexele în M. Of. nr. 43 din 19 ianuarie 2013. Conform acestor instrucțiuni entitățile aflate sub supravegherea CNVM, pot opta pentru un exercițiu financiar anual diferit de anul calendaristic. Formatul electronic al situațiilor financiare anuale pentru anul 2012.

S1020-S1021-S1022 – Raportări contabile anuale întocmite de către unele instituții de credit autorizate, reglementate și supravegheate de Banca Națională a României, și anume: bănci persoane juridice romane – declarația S1020, sucursale de instituții de credit străine – declarația S1021 și organizații cooperatiste de credit – declarația S1022. Formatul

electronic al raportărilor contabile anuale la 31 decembrie 2012, generat prin programele de asistență, constă într-un fișier PDF având atașat un fișier xml, care conțin formularele cod 10, cod 20, cod 30, cod 40, cod 51, cod 52, cod 53, cod 54, cod 55, cod 56, cod 57, cod 61, cod 62, cod 63, cod 64 și cod 65, la care trebuie atașat și un fișier cu extensia zip. Fișierul cu extensia zip va conține documentele cerute de lege (de exemplu: note explicative la situațiile financiare anuale, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declarația scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările și completările la zi, prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale).

S1023-S1026-S1044 – Situații financiare anuale întocmite de către unele instituții de credit autorizate, reglementate și supravegheate de Banca Națională a României, și anume: instituții financiare nebancare (IFN-uri) – declarația S1023, sucursale de IFN-uri – declarația S1044 și Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar (FGDB) – declarația S1026. Formatul electronic al situațiilor financiare anuale la 31 decembrie 2012, generat prin programele de asistență, constă într-un fișier PDF având atașat un fișier xml, care conțin formularele cod 10, cod 20, cod 30 și cod 40, la care trebuie atașat și un fișier cu extensia zip. Fișierul cu extensia zip va conține documentele cerute de lege (ex.: note explicative la situațiile financiare anuale, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declarația scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările și completările la zi, prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale).

S1024 – Situații financiare anuale întocmite de către entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, conform Normei nr. 1/2013, publicată în M. Of. nr. 118 din 01 martie 2013. Formatul electronic al situațiilor financiare anuale la 31 decembrie 2011, generat prin programele de asistență, constă într-un fișier PDF având atașat un fișier xml, care conțin formularele cod 10, cod 20, cod 30 și cod 40, la care trebuie atașat și un fișier cu extensia zip. Fișierul cu extensia zip va conține documentele cerute de lege (ex.: note explicative la situațiile financiare anuale, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declarația scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale).

S1030 – La art. 185 alin. (1)-(3) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, modificată și completată prin O.U.G. nr. 90/2010, se prevăd următoarele: „(1) În condițiile prevăzute de Legea nr. 82/1991, republicată, consiliul de administrație, respectiv directoratul, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică, având atașată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz. (2) Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, definită astfel de reglementările contabile aplicabile, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice copii ale situațiilor financiare anuale consolidate, prevederile alin. (1) urmând a fi aplicate în mod corespunzător”. Totodată, potrivit art. 29 alin. (2), art. 33 alin. (2) și art. 36 alin. (5) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, o societate-mamă trebuie să întocmească atât situații financiare anuale pentru propria activitate, cât și situații financiare anuale consolidate, în condițiile prevăzute de

reglementările contabile aplicabile. Situațiile financiare anuale consolidate constituie un tot unitar și se întocmesc în termen de 8 luni de la încheierea exercițiului financiar al societății-mamă. Acestea cuprind bilanțul consolidat, contul de profit și pierdere consolidat, precum și celelalte componente, respectiv informații referitoare la activitatea grupului, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, și note explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Conform art. 185 alin. (2) și alin. (3) din Legea societăților nr. 31/1990, modificată și completată prin O.U.G. nr. 90/2010 și art. 31 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, situațiile financiare anuale consolidate depuse la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice sunt însoțite de raportul consolidat al administratorilor, raportul de audit și de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute de legea contabilității. Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, definită astfel de reglementările contabile aplicabile, este obligat ca în termen de 15 zile de la data aprobării acestora să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice situațiile financiare anuale consolidate, potrivit prevederilor legale în vigoare. Conform reglementărilor contabile aplicabile, entitățile care au obligația să întocmească situații financiare anuale consolidate pot întocmi aceste situații fie potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, fie în baza Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), după caz.

S1039 – Situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau lichidare. Potrivit art. 36 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceste situații se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Potrivit art. 268 alin. (1) și (2) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după terminarea lichidării, lichidatorii întocmesc situația financiară finală, arătând partea ce se cuvine fiecărei acțiuni din repartizarea activului societății, însoțită de raportul cenzorilor sau, după caz, raportul auditorilor financiari. Situația financiară, semnată de lichidatori, se va depune, pentru a fi menționată, la oficiul registrului comerțului și se va publica în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a.

S1040 – Raportări contabile anuale la 31 decembrie 2012 întocmite de către entitățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, prevăzute la pct. 1.1. din Anexa 3 la O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Entitățile depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice raportările contabile anuale la 31 decembrie 2012, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică pe portalul www.e-guvernare.ro, având atașată o semnătură electronică extinsă. Formatul electronic al raportărilor contabile anuale la 31 decembrie 2012, generat prin programele de asistență, constă într-un fișier PDF având atașat un fișier xml (care conține formularele cod 10, cod 20, cod 30 și cod 40).

S1041 – Situații financiare anuale individuale la 31 decembrie 2012 întocmite de către entitățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, prevăzute la pct. 1.3. din Anexa nr. 1 din O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Entitățile depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice situațiile financiare anuale la 31 decembrie 2012, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică pe portalul www.e-guvernare.ro, având atașată o semnătură electronică extinsă.

S1042 – Situații financiare anuale pentru entitățile prevăzute la art. 6 din O.M.F.P. nr. 40/2013 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, **care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic**, potrivit art. 27 alin. (3) și alin. (31) din Legea contabilității. Potrivit art. 185 din Legea nr. 31/1990, consiliul de administrație, respectiv directoratul, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică pe portalul www.e-guvernare.ro, având atașată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz.

S1043 – Situația financiară anuală întocmită de Fondul de garantare a drepturilor din sistemul de pensii private (FGDSPP), conform Normei nr. 1/2013 a CSSPP (Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private), publicată în M. Of. nr. 118 din 01 martie 2013. Formatul electronic al situației financiare anuale la 31 decembrie 2012, generat prin programele de asistență, constă într-un fișier PDF având atașat un fișier xml, care conține formularele cod 10, cod 20, cod 30 și cod 40, la care trebuie atașat și un fișier cu extensia zip. Fișierul cu extensia zip va conține documentele cerute de lege (ex.: note explicative la situațiile financiare anuale, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de numerar, după caz; raportul administratorilor; raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz; propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile; declarația scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale).

2.3. Misiunea de examinare limitată a situațiilor financiare

Misiunea de examinare a situațiilor financiare permite contabilului să concluzioneze pe baza procedurilor, fără a utiliza toate diligențele, că nu a fost relevat niciun fapt de importanță semnificativă care să-l facă să aprecieze că situațiile financiare nu au fost stabilite, în toate aspectele lor semnificative, conform aspectelor de referință contabilă identificate (asigurarea negativă).

Principii fundamentale care guvernează responsabilitatea profesională a contabilului sunt următoarele: independența; integritatea; obiectivitatea; competența profesională, atenție și măsuri; secret profesional; comportare deontologică; și respectarea normelor tehnice și profesionale.

Profesionistul contabil trebuie să planifice și să execute examinarea limitată, făcând dovadă de spirit critic și fiind conștient că pot exista anumite circumstanțe care să conducă la anomalii semnificative în situațiile financiare.

În scopul exprimării unei asigurări negative în raportul de examinare limitată, profesionistul contabil trebuie să reunească elementele probante suficiente și adecvate, în mod esențial pe baza cererilor de informații sau de explicații și pe bază de proceduri analitice în scopul prezentării unor concluzii fondate.

Expresia „întinderea unei examinări limitate” desemnează procedurile necesare în circumstanțele date pentru a atinge obiectivul unei examinări limitate. Profesionistul contabil trebuie să determine procedurile care trebuie utilizate în cazul unei examinări limitate a situațiilor financiare, având în vedere cerințele legale.

O misiune limitată furnizează la un nivel de asigurare moderată că informațiile examinate nu comportă o anomalie semnificativă și se traduce printr-o asigurare negativă.

2.4. Procedurile practice utilizate în examinarea situațiilor financiare

Procedurile examinării limitate a situațiilor financiare cuprind în general etapele următoare:

- luare la cunoștință despre activitățile entității și despre sectorul în care ea operează;

- revizuire a principiilor și practicilor contabile utilizate de entitate;
- analiză a procedurilor aplicate de către entitate pentru contabilizarea, clasificarea și pregătirea documentelor de sinteză, inventarierea informațiilor care vor trebui să figureze în notele anexe ale situațiilor financiare și la pregătirea situațiilor financiare;
- analizarea tuturor aserțiunilor semnificative pe care se bazează situațiile financiare;
- stabilirea procedurilor analitice necesare pentru a identifica variațiile și elementele individuale care par neobișnuite, mai ales: compararea situațiilor financiare cu cele din anii precedenți; compararea situațiilor financiare cu rezultatele și cu situația financiară previzibilă; studierea diferenței dintre cifrele care rezultă din situațiile financiare pentru anumite rubrici și cele la care se așteptau ținând cont de proiectările bazate pe experiența entității sau pe practicile sectorului;
- cereri de informații privind decizii luate cu ocazia adunării acționarilor, reuniuni ale consiliului de administrație sau ale comitetului de audit sau ale altor reuniuni care pot avea o incidență asupra situațiilor financiare;
- citirea situațiilor financiare pentru a determina, pe baza informațiilor despre care profesionistul contabil are cunoștință, dacă acestea par a fi fost stabilite conform sistemului contabil identificat;
- dacă este necesar, obținerea raportului altor auditori care au efectuat auditul sau examinarea limitată a situațiilor financiare a subgrupurilor entității;
- cererea de informații de la persoanele care au responsabilități contabile și financiare, de exemplu pentru: înregistrarea exhaustivă a operațiilor; pregătirea situațiilor financiare conform sistemului contabil identificat; schimbările intervenite în activitățile entității, principiile și practicile contabile; elementele care au suscitat întrebări cu ocazia aplicării procedurilor; obținerea unei scrisori de confirmare din partea conducerii, dacă este necesar.

Exemple de proceduri care pot fi utilizate cu ocazia unei misiuni de examinare limitată a situațiilor financiare

1. Cererile de informații și de explicații, cât și procedurile analitice realizate cu ocazia unei examinări limitate a situațiilor financiare sunt lăsate la aprecierea profesionistului contabil, în funcție de necesități.

Generalități

2. Informare despre termenii și aria misiunii cu clientul și colaboratorii săi.
3. Redactare a unei scrisori de misiune, specificând termenii și întinderea misiunii.
4. Cunoașterea activităților entității și despre sistemul contabil, cât și despre pregătirea situațiilor financiare.
5. De interesat dacă toate operațiile sunt înregistrate:
 - a) integral;
 - b) în timpul dorit; și
 - c) după obținerea autorizărilor necesare.
6. De procurat balanța generală a conturilor și de determinat dacă ea este în acord cu soldurile Cărții mari și situațiile financiare.
7. De revăzut rezultatul lucrărilor de audit și de examinare limitată precedente, inclusiv ajustările care fuseseră cerute.
8. De informat dacă s-au produs schimbări semnificative în entitate în raport cu anul precedent (schimbare în deținerea sau în structura de capital).
9. De informat despre politicile de închidere a conturilor și de determinat dacă:
 - a) ele sunt conforme cu normele naționale sau internaționale;
 - b) ele au fost corect aplicate; și

c) ele au fost aplicate în mod permanent sau, în caz contrar, dacă informațiile adecvate au fost date în note anexe la situațiile financiare despre modificările aduse politicilor despre închiderea conturilor.

10. De consultat procesele-verbale ale adunărilor acționarilor, ale consiliilor de administrație și ale altor comitete de aceeași natură pentru a identifica problemele care necesită să fie luate în calcul în examinarea limitată.

11. De căutat a se afla dacă măsurile stabilite de adunările acționarilor, ale consiliilor de administrație sau ale altor comitete de aceeași natură, având o incidență asupra situațiilor financiare, au fost luate în considerare în mod corect în cadrul acestor situații.

12. De informat despre existența operațiilor între părțile legate, despre contabilizarea lor și despre informația despre părțile legate date în notele anexe ale situațiilor financiare.

13. De informat despre existența unor eventualități și a unor angajamente.

14. De informat despre planurile care vizează cedarea unor active importante sau abandonarea unor segmente de piață.

15. De obținut situații financiare și de discutat cu conducerea.

16. De evaluat fundamentarea informațiilor date în notele anexe la situațiile financiare, la clasificarea lor și la prezentarea lor.

17. De comparat rezultatele care reies din situațiile financiare ale exercițiului în curs cu cele care figurează în situațiile financiare ale exercițiilor precedente și, dacă este cazul, cu bugetele și previziunile.

18. De obținut explicații de la conducere despre orice variație sau incoerență neobișnuită care reiese din această comparație.

19. De evaluat incidența ajustărilor provenind din erori necorectate, fie luate în mod izolat, fie cumulate. De informat conducerea despre aceste ajustări și de determinat eventuala lor incidență asupra raportului de examinare limitată.

20. De obținut, eventual, o scrisoare de confirmare din partea conducerii.

Trezorerie

21. De procurat extrasele bancare. De întrebat personalul clientului despre orice element din extras, vechi sau neobișnuit.

22. De informat despre transferurile interbancare în timpul perioadei anterioare și posterioare datei de închidere.

23. De determinat dacă conturile de trezorerie constituie obiectul unor restricții speciale.

24. De informat despre principiile contabile utilizate pentru înregistrarea vânzărilor și de determinat dacă vânzările fac obiectul unor remize sau ristorno.

25. De procurat balanța clienți și de verificat dacă totalul corespunde cu soldul contului în balanța generală.

26. De cerut și de analizat explicațiile despre variațiile importante ale soldului contului client cu cel al exercițiilor precedente sau despre nivelul așteptat.

27. De procurat o balanță a creanțelor de anterioritate pe solduri. De informat despre cauza soldurilor ridicate, despre soldurile creditoare sau orice sold neobișnuit și de discutat despre acoperirea creanțelor.

28. De discutat cu conducerea despre clasificarea în situațiile financiare a creanțelor, inclusiv a creanțelor pe termen lung, despre soldurile creditoare nete și despre sumele totale datorate de acționari, administratori sau alte părți legate.

29. De informat despre metoda de identificare a conturilor care depășesc scadența de plată și de evaluare a provizioanelor pentru creanțele incerte; de examinat dacă aceasta este adecvată și corect aplicată.

30. De informat dacă au fost garantate, cedate sau scontate creanțe.

31. De informat despre procedurile aplicate pentru a se asigura o bună cezură între exerciții pentru vânzări și returul vânzărilor.

32. De cercetat dacă există conturi de mărfuri expediate și nefacturate sau în consignație și, dacă acesta este cazul, dacă au fost efectuate ajustări pentru a regulariza aceste tranzacții și de inclus mărfurile corespunzătoare în stocuri.

33. De cercetat dacă au fost acordate credite importante referitoare la venituri înregistrate după data bilanțului și dacă aceste sume au fost provizionate.

Stocuri

34. De procurat liste de inventar și de determinat dacă:

- a) totalul corespunde cu soldul balanței generale; și
- b) listele de inventar sunt bazate pe inventarierea fizică a stocurilor.

35. De informat despre metoda de inventariere fizică a stocurilor.

36. În cazurile în care nu a fost efectuată nicio inventariere fizică a stocurilor la data bilanțului, de determinat dacă:

- a) este utilizat un sistem de inventar permanent și dacă periodic au fost efectuate comparații la cantitățile fizice efective din stoc; și
- b) dacă este utilizat un sistem integrat al costului de revenire și dacă el a furnizat în trecut informații fiabile.

37. De discutat despre ajustările efectuate la ieșirea ultimului inventar fizic al stocurilor.

38. De informat despre procedurile aplicate pentru a controla cezura exercițiilor și despre mișcarea stocurilor.

39. De informat despre metodele de evaluare despre fiecare categorie de stocuri și în special de eliminare a profiturilor între societăți. De informat dacă stocurile sunt evaluate la costul cel mai scăzut sau despre valoarea lor netă de realizare.

40. De discutat despre permanența metodelor în evaluarea stocurilor, ținând cont de toate componentele, cum ar fi costurile materiilor, ale mâinii de lucru și cheltuielile generale.

41. De comparat totalurile principalelor categorii de stocuri cu cele ale exercițiilor precedente și cu cele așteptate pentru exercițiul în curs. De discutat despre variațiile de stocuri și diferențele importante.

42. De comparat rotația stocurilor cu cea a exercițiilor precedente.

43. De informat despre metoda utilizată pentru identificarea stocurilor cu rotație lentă și uzate moral și de determinat dacă aceste stocuri au fost contabilizate la valoarea lor netă de realizare.

44. De cercetat dacă anumite stocuri au fost trecute în depozit de către entitate și dacă acesta este cazul dacă aceste mărfuri au fost excluse din inventar.

45. De cercetat dacă aceste stocuri sunt garantate, depuse în depozit în alte situri sau puse în depozit la terți și de determinat dacă aceste tranzacții au fost corect înregistrate.

Portofoliu titluri (inclusiv societățile legate și titlurile negociabile)

46. De obținut lista portofoliului – titluri la data bilanțului și de determinat dacă ea corespunde cu soldul contului în balanța generală.

47. De informat despre metoda de evaluare a titlurilor aplicată portofoliilor – titlu la închiderea conturilor:

48. De întrebat conducerea despre valoarea contabilă a titlurilor de portofoliu. De revăzut problemele eventuale ale valorii de realizare.

49. De determinat dacă câștigurile, pierderile și veniturile din plasamente sunt corect înregistrate.

50. De informat despre clasificarea titlurilor de participație și despre titlurile de plasament.

Imobilizări și participări

51. De procurat lista imobilizărilor, indicând valoarea brută și totalul cumulat al amortizărilor, și de determinat dacă ea corespunde cu soldul conturilor din balanța generală.

52. De informat despre politica de amortizări aplicată pentru calculul cheltuielii anuale cu amortizarea și despre cea referitoare la clasificarea cheltuielilor între imobilizări și cheltuieli de întreținere. De determinat dacă imobilizările au suportat o pierdere de valoare semnificativă și durabilă.

53. De discutat cu conducerea despre achizițiile și retragerile efectuate în conturile de imobilizări și despre înregistrările câștigurilor și pierderilor cu ocazia cesiunilor sau a trecerii pe rebuturi.

54. De discutat despre permanența metodelor și a ratelor de amortizare aplicate și de comparat cheltuiala cu amortizările cu cea din anii precedenți.

55. De cercetat dacă anumite imobilizări au fost ipotecate.

56. De determinat dacă contractele de închiriere au fost corect luate în cont în situațiile financiare, conform normelor contabile sau directivelor actuale.

Cheltuieli plătite în avans, active necorporale și alte active

57. De obținut analize care să identifice natura acestor conturi și de discutat cu conducerea despre acoperirea lor.

58. De informat despre baza aplicată pentru înregistrarea acestor elemente și despre metodele de amortizare utilizate.

59. De comparat soldurile conturilor corespunzând cu cele ale exercițiilor precedente și de discutat despre diferențele semnificative constatate cu conducerea.

60. De întrebat direcția despre clasificarea conturilor cu termen lung și scurt.

Împrumuturi

61. De obținut de la conducere situația împrumuturilor și de determinat dacă totalul corespunde cu soldul contului din balanța generală.

62. De informat dacă există împrumuturi pentru care entitatea nu respectă termenii contractului de împrumut și, dacă acesta este cazul, de informat despre măsurile luate de către conducere și de determinat dacă situațiile financiare au constituit obiectul ajustărilor necesare.

63. De determinat dacă totalul cheltuielii cu dobânda este rezonabil cu privire la totalul împrumuturilor.

64. De informat despre garanțiile date.

65. De revăzut clasificarea scadențelor pe termen scurt și lung pentru împrumuturi.

Datorii furnizori

66. De informat despre principiile contabile utilizate în înregistrarea cumpărărilor și de determinat dacă ele au constituit obiectul unor remize sau ristorno.

67. De analizat variațiile importante ale soldului contului furnizori cu cel al exercițiilor precedente sau al nivelului așteptat și de obținut explicațiile despre aceste variații.

68. De obținut balanța furnizori și de determinat dacă totalul corespunde cu soldul contului din balanța generală.

69. De informat pentru a ști dacă soldurile sunt comparate cu extrasele de cont ale furnizorilor și de comparat cu soldurile perioadei precedente.

70. De cercetat despre existența datoriilor neînregistrate.

71. De determinat dacă datoriile față de acționari, administratori și alte părți legate sunt prezentate separat.

Cheltuieli de plată și datorii eventuale

72. De procurat lista cumpărărilor de plată și de determinat dacă totalul corespunde cu soldul contului din balanța generală.

73. De comparat soldurile principalelor conturi cu cele similare din exercițiile precedente.

74. De informat despre autorizările referitoare la înregistrarea acestor cheltuieli de plată, despre termenele de plată, respectarea lor, garanțiile date și clasificarea lor.

75. De informat despre metoda de calcul a cheltuielilor de plată.

76. De informat despre natura totalurilor indicate ca eventualități sau ca angajamente în afara bilanțului.

77. De informat despre existența datoriilor reale sau eventuale neînregistrate. Dacă acesta este cazul, de determinat cu direcția dacă este necesar ca ele să fie provizionate în conturi sau dacă o informație este necesară în notele anexe la situațiile financiare.

Impozit pe beneficii și alte taxe

78. De cercetat pe lângă conducere dacă anumite evenimente, în special litigii cu administrația fiscală, sunt susceptibile a avea o incidență semnificativă asupra impozitelor datorate de entitate.

79. De comparat provizioanele pentru impozit în raport cu rezultatele entității pentru exercițiul în curs.

80. De discutat cu conducerea despre fundamentarea cheltuielii fiscale reale și a celei amânate și despre pasivul de impozit provizionat în comparație cu exercițiile precedente.

Evenimente posterioare închiderii

81. De obținut de la conducere ultimele situații financiare interimare și de comparat cu situațiile financiare examinate sau cu cele ale perioadelor comparabile din exercițiul precedent.

82. De cercetat evenimentele survenite după data închiderii, susceptibile a avea o incidență semnificativă asupra situațiilor examinate, și de determinat în special dacă:

a) angajamente importante au fost luate sau dacă incertitudini semnificative s-au produs după data închiderii;

b) schimbări semnificative s-au produs în structura capitalului social, a datoriilor pe termen lung sau a fondului de rulment până la data de terminare a lucrărilor, și

c) ajustări neobișnuite au fost efectuate în timpul perioadei cuprinse între data închiderii și data de terminare a lucrărilor.

De determinat dacă este necesar de procedat la ajustări sau la mențiuni speciale în notele anexe la situațiile financiare.

83. De consultat procesele-verbale ale adunărilor acționarilor, consiliilor de administrație și ale altor comitete, după data închiderii.

Contencios

84. De cerut direcției dacă entitatea constituie obiectul unor proceduri juridice (potențiale, prevăzute sau în curs). De evaluat incidența lor asupra situațiilor financiare.

Capitaluri proprii

85. De obținut și de analizat lista operațiunilor care afectează capitalurile proprii, privind în special noile emisiuni, răscumpărările de acțiuni și dividendele.

86. De cercetat restricțiile care ating distribuirea beneficiilor nedistribuite sau a altor conturi de capitaluri proprii.

Operații

87. De comparat rezultatele perioadei cu cele ale perioadelor precedente și cele prevăzute pentru perioada în curs. De discutat cu direcția despre diferențele semnificative.

88. De determinat dacă vânzările și cheltuielile importante au fost contabilizate în perioadele corecte.

89. De analizat elementele rezultatelor extraordinare sau neobișnuite.

90. De analizat și de discutat cu direcția despre relația dintre elementele de aceeași natură în veniturile din exploatare și de evaluat fundamentarea acestei relații în raport cu perioadele precedente și cu alte informații disponibile.

III. Practici contabile

3.1. Exemplu de raport de examinare limitată fără rezerve

Raport de examinare limitată

În atenția.....

Am procedat la examinarea limitată a situațiilor financiare ale societății ABC la 31 decembrie 19XX. Aceste situații financiare rezultă prin responsabilitatea conducerii societății. Responsabilitatea noastră constă în emiterea unui raport despre aceste situații financiare, pe baza unei examinări limitate.

Am efectuat examinarea limitată conform actelor normative aplicabile. Astfel, se cere ca examinarea limitată să fie planificată și realizată în scopul obținerii unei asigurări moderate că situațiile financiare nu conțin anomalii semnificative. O examinare limitată cuprinde în mod esențial întreprinderi cu personalul societății și proceduri analitice aplicate datelor financiare; ea furnizează deci un nivel de asigurare mai puțin ridicat decât un audit. Noi nu am efectuat un audit și în consecință nu ne exprimăm o opinie de audit.

Pe baza examinării noastre limitate, nu am relevat fapte care să conducă la opinia că situațiile financiare anexate nu dau o imagine fidelă (sau „nu prezintă sincer, în toate aspectele lor semnificative”) (...), conform actelor normative aplicabile.

Data

3.2. Exemple de rapoarte de examinare limitată, altele decât fără rezerve

3.2.1. Exprimarea unei rezerve rezultând din nerespectarea actelor normative aplicabile

Raport de examinare limitată

În atenția

Am procedat la examinarea bilanțului limitat al societății ABC la 31 decembrie XXXX, cât și a contului de rezultate și a situației mișcărilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la această dată. Această situație financiară ține de responsabilitatea conducerii societății. Responsabilitatea noastră constă în emiterea unui raport despre aceste situații financiare, pe baza examinării noastre limitate.

Am efectuat examinarea limitată conform legislației aplicabile. Un examen limitat cuprinde în mod esențial întreprinderi cu personalul societății și proceduri analitice aplicate situațiilor financiare; ea furnizează deci un nivel de asigurare mai puțin ridicat decât un audit. Nu am efectuat un audit și în consecință nu ne exprimăm opinia de audit.

Conducerea ne-a informat că stocurile au fost evaluate la costul lor de cumpărare care depășește valoarea lor netă de realizare. Valorizarea făcută de conducere și pe care am verificat-o arată că dacă stocurile ar fi fost evaluate după metoda celui mai mic cost de cumpărare sau a valorii nete de realizare cum impun Normele contabile internaționale, valoarea lor ar fi inferioară cu XXX și rezultatul net și capitalurile proprii ar fi diminuate cu YYY.

Pe baza examinării noastre limitate, cu rezerva efectului de supraevaluare a stocurilor descrisă la paragraful precedent, nu am relevat fapte care să ne conducă la opinia că situațiile financiare nu dau o imagine fidelă (sau „nu prezintă sincer, în toate aspectele lor semnificative”) (...), conform legislației aplicabile.

Data

Adresa

3.2.2. Exprimarea unei concluzii defavorabile rezultând din nerespectarea actelor normative aplicabile

Raport de examinare limitată

În atenția

Am procedat la examinarea limitată a bilanțului societății ABC la 31 decembrie XX, cât și a contului de rezultate și a situației mișcărilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la această dată. Situațiile sale financiare cad în responsabilitatea conducerii societății. Responsabilitatea noastră constă în a emite un raport despre aceste situații financiare, pe baza examinării noastre limitate.

Am efectuat examinarea noastră limitată conform legislației aplicabile. Astfel, se cere ca examinarea limitată să fie planificată și realizată în scopul obținerii unei asigurări moderate că situațiile financiare nu cuprind anomalii semnificative. O examinare limitată cuprinde în mod esențial întrevederi cu personalul societății și proceduri analitice aplicate datelor financiare; ea furnizează deci un nivel de asigurare mai puțin ridicată decât un audit. Nu am efectuat un audit și în consecință nu exprimăm o opinie de audit.

Așa cum subliniază nota X, aceste situații financiare nu integrează situațiile financiare ale filialelor pentru care titlurile rămân contabilizate la valoarea lor de achiziție atunci când Normele internaționale de contabilitate impun prezentarea conturilor consolidate.

Pe baza examinării noastre limitate, datorită nerespectării principiilor contabile menționate la paragraful precedent și de incidența neconsolidării conturilor filialelor pentru diversele posturi ale situațiilor financiare, situațiile financiare anexate nu dau o imagine fidelă (sau „nu prezintă sincer în toate aspectele lor semnificative”) (...) conform legislației aplicabile.

Data

Articolul 10. Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității

(1) Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

(2) Contabilitatea se organizează și se conduce, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare.

(3) Contabilitatea poate fi organizată și condusă pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

(3¹) În cazul persoanelor prevăzute la art. 5 alin. (1¹), contabilitatea poate fi organizată și condusă potrivit prevederilor alin. (2) și (3) sau pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare, situație în care răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestor persoane fizice.

(4) Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să

îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoană fizică sau juridică, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale.

(4¹) În cazul persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (5), răspunderea pentru organizarea contabilității revine acestora. Conducerea contabilității se poate efectua de către aceste persoane, situație în care răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora. În cazul în care contabilitatea este condusă potrivit prevederilor art. 10 alin. (2) și (3) sau pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestor persoane, potrivit legii și prevederilor contractuale.

(5) Instituțiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au persoane încadrate cu contract individual de muncă sau numite într-o funcție publică, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare trimestriale și anuale, cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achizițiile publice de bunuri și servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinație.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin pct. 11 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (3¹) a fost introdus prin pct. 12 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (4¹) a fost introdus prin pct. 13 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (5) a fost modificat prin pct. 11 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- Codul civil;
- Codul penal;
- O.G. nr. 2/2001;
- Hotărârea CECCAR nr. 80/2007 privind aprobarea Codului etic național al profesioniștilor contabili.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește persoanele care își asumă răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității și persoanele care își asumă răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile. Cu alte cuvinte, aceste persoane sunt obligate să dea socoteală de faptele lor.

- profesionist contabil – orice persoană independentă care exercită profesia cu titlu liberal (practician individual, asociație sau societate de profesioniști contabili), sau salariat în industrie, comerț, sector public ori educație, care este membru al unui institut membru al IFAC.
- profesionist contabil în funcție – liber-profesionist contabil care efectuează o misiune pentru exercițiul în curs, sau îndeplinește în mod continuu servicii contabile, fiscale, de consiliere sau similare unui client.
- profesionist contabil liberal (liber-profesionist) – societate de profesioniști contabili care exercită în mod liber profesia; orice persoană – asociat, salariat sau colaborator al unui cabinet care prestează servicii profesionale unui client.
- profesionist contabil salariat – profesionist contabil salariat în industrie, comerț, sector public sau educație.

- profesionist – liber-profesionist contabil la care profesionistul în funcție se adresează pentru o misiune de audit, contabilă, fiscală, de consiliere etc. sau care este consultant pentru a răspunde la solicitările clientului.
- misiune de exprimare a unei opinii – misiune care implică exprimarea unei opinii din partea unui liber-profesionist contabil asupra informațiilor financiare.
- obiectivitate – asociere de imparțialitate, cinste intelectuală și de dezinteres față de orice conflicte de interes.
- promovare – comunicare către public a unor fapte referitoare la un profesionist contabil care nu are ca obiectiv deliberat asigurarea promovării acestuia din urmă.
- publicitate – comunicare de către liber-profesioniștii contabili către public de informații referitoare la serviciile sau competențele lor, în vederea obținerii unei misiuni.
- servicii profesionale – orice serviciu care necesită competențe contabile sau similare îndeplinite de către un profesionist contabil, cuprinzând misiuni contabile, de audit, consilier fiscal, consilier de gestiune financiară.

II. Comentariu

2.1. Aspecte privind organizarea și conducerea contabilității

Contabilitatea se organizează și se conduce, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare.

Contabilitatea poate fi organizată și condusă pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR.

Pentru persoanele care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și care optează pentru un sistem simplificat de contabilitate, contabilitatea poate fi organizată și condusă:

- în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, fie
- pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR, fie
- pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare, situație în care răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestor persoane fizice.

Instituțiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au persoane încadrate cu contract individual de muncă sau numite într-o funcție publică, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare trimestriale și anuale, cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achizițiile publice de bunuri și servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinație.

2.2. Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective. Aceste persoane sunt obligate:

- să organizeze și să asigure ținerea contabilității în mod continuu din momentul înregistrării până la lichidarea entității;
- să asigure elaborarea și respectarea politicii de contabilitate în conformitate cu cerințele legii;
- să asigure elaborarea și aprobarea: planului de conturi contabile de lucru al entității; procedeele interne privind contabilitatea de gestiune; formularelor documentelor primare și registrelor contabile, în cazul lipsei formularelor tipizate sau dacă acestea nu satisfac necesitățile entității; regulilor circulației documentelor și tehnologiei de prelucrare a informației contabile;
- să asigure întocmirea și prezentarea oportună, completă și corectă a documentelor primare, a registrelor contabile conform regulilor aplicabile, precum și integritatea și păstrarea acestora conform cerințelor legale;
- să organizeze sistemul de control intern, inclusiv efectuarea inventarierii;
- să asigure documentarea faptelor economice ale entității și reflectarea acestora în contabilitate;
- să asigure întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale;
- să asigure întocmirea și prezentarea raportărilor periodice.

Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale.

În cazul persoanelor care în exercițiul financiar precedent au înregistrat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și care au optat pentru un sistem simplificat de contabilitate, răspunderea pentru organizarea contabilității cade în sarcina:

- directorului economic, contabilului-șef sau altei persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, pe bază de contracte de muncă și a fișei de post, fie
- persoanei fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale CECCAR, pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, fie
- persoanei fizice care au studii economice superioare, pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil.

2.3. Controlul intern al entității

În înțelesul pct. 309 din O.M.F.P. nr. 3055/2009, controlul intern al entității vizează asigurarea conformității cu legislația în vigoare, aplicării deciziilor luate de conducerea entității, bunei funcționări a activității interne a entității, fiabilității informațiilor financiare; eficacității operațiunilor entității; utilizării eficiente a resurselor; prevenirii și controlul riscurilor de a nu se atinge obiectivele fixate etc. Ca urmare, procedurile de control intern au ca obiectiv: pe de o parte, urmărirea înscrierii activității entității și a comportamentului personalului în cadrul definit de legislația aplicabilă, valorile, normele și regulile interne ale entității; pe de altă parte, verificarea dacă informațiile contabile, financiare și de gestiune comunicate reflectă corect activitatea și situația entității.

În contextul situațiilor financiare anuale consolidate, aria controlului intern contabil și financiar se referă la societățile cuprinse în consolidare. Controlul intern se aplică pe tot parcursul operațiunilor desfășurate de entitate, astfel: a) anterior realizării operațiunilor, cu ocazia elaborării bugetului, ceea ce va permite, ulterior realizării operațiunilor, controlul bugetar;

b) în timpul operațiunilor, de exemplu, sub aspectul determinării procentului de realizare fizică a producției în curs de execuție sau a procentului de rebuturi înregistrate; c) după finalizarea operațiunilor, caz în care verificarea este destinată, de exemplu, să analizeze rentabilitatea operațiunilor și să constate existența conformității sau a eventualelor anomalii, care trebuie corectate.

Controlul intern cuprinde componente strâns legate, respectiv: o definire clară a responsabilităților, resurse și proceduri adecvate, modalități și sisteme de informare, instrumente și practici corespunzătoare; difuzarea internă de informații pertinente, fiabile, a căror cunoaștere permite fiecăruia să-și exercite responsabilitățile; un sistem care urmărește, pe de o parte, analizarea principalelor riscuri identificabile în ceea ce privește obiectivele entității și, pe de altă parte, asigurarea existenței de proceduri de gestionare a acestor riscuri; activități corespunzătoare de control, pentru fiecare proces, concepute pentru a reduce riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entității; o supraveghere permanentă a dispozitivului de control intern, precum și o examinare a funcționării sale. Scopul controlului intern este să asigure coerența obiectivelor, să identifice factorii-cheie de reușită și să comunice conducătorilor entității, în timp real, informațiile referitoare la performanțe și perspective. Indiferent de natura sau mărimea entității, eforturile depuse pentru aplicarea unui control intern satisfăcător sunt legate de aplicarea unor bune practici.

Politica de resurse umane a entității trebuie să urmărească aspecte precum recrutarea de personal calificat, gestionarea carierelor, formarea continuă, evaluări individuale, consilierea salariaților, promovări și acțiuni corectoare.

Activitățile de control fac parte integrantă din procesul de gestiune prin care entitatea urmărește atingerea obiectivelor propuse. Controlul vizează aplicarea normelor și procedurilor de control intern, la toate nivelele ierarhice și funcționale: aprobare, autorizare, verificare, evaluarea performanțelor operaționale, securizarea activelor, separarea funcțiilor.

Evaluarea controlului intern pleacă de la aspecte precum: existența de ghiduri și manuale de proceduri; garantarea evoluției sistemului de control intern; asigurarea posibilității accesului la sistem pentru controlul extern; asigurarea posibilității confruntării descrierii teoretice cu realitatea.

În cadrul unui mediu informatizat, controlul intern pleacă de la aspecte precum: existența unei strategii informatice formalizate, elaborate cu implicarea conducerii operaționale; implicarea conducerii și sensibilizarea sa față de riscurile crescute sau generate de informatică; alocarea de resurse care demonstrează capacitatea sistemului informatic de a-și atinge obiectivele; recrutarea de personal cu un nivel de competență adaptat tehnologiilor utilizate și existența unui plan de formare continuă care trebuie să permită o actualizare a cunoștințelor. Elementele de risc specifice, introduse de utilizarea informaticii, se referă la evaluarea unor aspecte precum: nivelul de dependență a entității de sistemul său informatic, cu influență asupra continuității exploatarei, atunci când dependența este prea mare; nivelul de confidențialitate a informațiilor vehiculate de sistem; obligația de respectare a dispozițiilor în vigoare referitoare la fiscalitate, protecția persoanelor, proprietatea intelectuală sau reglementări specifice anumitor sectoare de activitate.

2.4. Controlul intern contabil și financiar al entității

Controlul intern contabil și financiar al entității se aplică în vederea asigurării unei gestiuni contabile și a unei urmăririi financiare a activităților sale, pentru a răspunde obiectivelor definite. Controlul intern contabil și financiar este un element major al controlului intern. El vizează ansamblul proceselor de obținere și comunicare a informației contabile și financiare și

contribuie la realizarea unei informații fiabile și conforme exigențelor legale. Ca și controlul intern în general, el se sprijină pe un sistem cuprinzând în special elaborarea și aplicarea politicilor și procedurilor în domeniu, inclusiv a sistemului de supraveghere și control.

Controlul intern contabil și financiar vizează asigurarea: conformității informațiilor contabile și financiare publicate, cu regulile aplicabile acestora; aplicării instrucțiunilor elaborate de conducere în legătură cu aceste informații; protejării activelor; prevenirii și detectării fraudelor și neregulilor contabile și financiare; fiabilității informațiilor difuzate și utilizate la nivel intern în scop de control, în măsura în care ele contribuie la elaborarea de informații contabile și financiare publicate; fiabilității situațiilor financiare anuale publicate și a altor informații comunicate pieței.

În domeniul organizării generale, trebuie să existe: o documentare referitoare la principiile de contabilizare și control al operațiunilor; circuite de informații vizând exhaustivitatea operațiunilor, o centralizare rapidă și o armonizare a datelor contabile, precum și controale asupra aplicării acestor circuite; un calendar al elaborării de informații contabile și financiare difuzate în cadrul grupului, necesare pentru situațiile financiare ale societății-mamă. Sunt necesare, de asemenea: identificarea cu claritate a persoanelor responsabile cu elaborarea informațiilor contabile și financiare publicate sau care participă la elaborarea situațiilor financiare; accesul fiecărui colaborator implicat în procesul elaborării de informații contabile și financiare, la informațiile necesare controlului intern; instituirea unui mecanism prin care să se asigure efectuarea controalelor; proceduri prin care să se verifice dacă controalele au fost efectuate, să se identifice abaterile de la regulă și să se poată remedia, dacă este necesar; existența unui proces care urmărește identificarea resurselor necesare bunei funcționări a funcției contabile; adaptarea necesarului de personal și a competențelor acestuia la mărimea și complexitatea operațiunilor, ca și la evoluția nevoilor și constrângerilor.

Sub aspectul regulilor contabile, trebuie avute în vedere: existența unui manual de politici contabile; existența unei proceduri de aplicare a acestui manual; existența de controale prin care să se asigure respectarea manualului; cunoașterea evoluției legislației contabile și fiscale; efectuarea de controale specifice asupra punctelor sensibile; identificarea și tratarea corespunzătoare a anomaliilor; adaptarea programelor informatice la nevoile entității; conformitatea cu regulile contabile; asigurarea exactității și exhaustivității înregistrărilor contabile; respectarea caracteristicilor calitative ale informațiilor cuprinse în situațiile financiare, astfel încât să satisfacă nevoile utilizatorilor; pregătirea informațiilor necesare consolidării grupului; definirea și distribuirea procedurilor de elaborare a situațiilor financiare consolidate, către toate entitățile de consolidat.

III. Manualul de politici contabile – model

Manual de politici contabile Exemplu practic

Capitolul I Informații generale

1.1. Politici contabile

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

Conducerea entității stabilește politicile contabile pentru operațiunile derulate și prin intermediul acestora își fundamentează deciziile.

Aceste politici au fost elaborate având în vedere specificul activității și strategia adoptată de entitate.

Politicile contabile au fost elaborate astfel încât să se asigure furnizarea, prin situațiile financiare anuale, a unor informații:

- a) **relevante** pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor economice;
- b) **credibile**.

A. Modificări în politicile contabile

Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității.

Entitatea trebuie să menționeze în notele explicative orice modificări ale politicilor contabile, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, **efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității societății.**

B. Modificări în estimările contabile

Ca rezultat al incertitudinilor inerente în desfășurarea activităților, multe elemente ale situațiilor financiare întocmite de entitate nu pot fi evaluate cu precizie, ci doar estimate. Procesul de estimare implică raționamente bazate pe cele mai recente informații credibile pe care societatea le are la dispoziție.

1.2. Prezentarea societății comerciale

1.2.1. Organizare și funcționare

S.C.....a fost înființată în anul..... și desfășoară activitatea în domeniul.....

S.C..... are următoarele date de identificare.....

1.2.2. Obiect de activitate

Principalele activități desfășurate de S.C..... potrivit actului de înființare, sunt următoarele.....

1.3. Cadrul general de raportare

1.3.1. Organizarea și conducerea contabilității

Entitatea are **obligția să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.**

Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională.

Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității entității revine administratorului.

Entitatea organizează și conduce contabilitatea în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, care are studii economice superioare și care răspunde împreună cu personalul din subordine de organizarea și conducerea contabilității, în condițiile legii.

1.3.2. Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: **Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare**. Întocmirea, editarea și păstrarea registrelor de contabilitate ale entității se efectuează conform normelor elaborate de Ministerul Finanțelor Publice.

1.3.3. Situațiile financiare anuale

Documentele oficiale de prezentare a situației economico-financiare a entității sunt **situațiile financiare anuale**, stabilite potrivit legii, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată de societate.

Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale și coincide cu anul calendaristic. **Durata exercițiului financiar este de 12 luni.**

Situațiile financiare anuale se păstrează timp de 50 de ani.

Termenele pentru întocmirea situațiilor financiare anuale sunt următoarele (art. 36 din Legea contabilității nr. 82/1991):

- a. pentru societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b. pentru celelalte persoane prevăzute la art. 1 din Legea contabilității, 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar.

1.4. Principii contabile

Elementele prezentate în situațiile financiare anuale ale entității se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

1.4.1. Principiul continuității activității

Trebuie să se prezume că societatea își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității activității. Acest principiu presupune că societatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității.

1.4.2. Principiul permanenței metodelor

Metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

1.4.3. Principiul prudenței

Evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și, în special:

- poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;
- trebuie să se țină cont de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;
- trebuie să se țină cont de toate datoriile previzibile și pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;

- trebuie să se țină cont de toate deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

1.4.4. Principiul independenței exercițiului

Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.

1.4.5. Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii

Conform acestui principiu, componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat.

1.4.6. Principiul intangibilității

Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

1.4.7. Principiul necompensării

Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Eventualele compensări între creanțe și datorii ale societății față de același agent economic pot fi afectate cu respectarea prevederilor legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.

1.4.8. Principiul prevalenței economicului asupra juridicului

Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora.

1.4.9. Principiul pragului de semnificație

Elementele de bilanț și de cont de profit și pierdere care sunt precedate de cifre arabe pot fi combinate dacă:

- acestea reprezintă o sumă nesemnificativă sau
- astfel de combinare oferă un nivel mai mare de claritate, cu condiția ca elementele astfel combinate să fie prezentate separat în notele explicative.

1.5. Reguli generale de evaluare

Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează, în general, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție.

1.5.1. Evaluarea la data intrării în societate

La data intrării în societate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

- a. **la cost de achiziție** – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b. **la cost de producție** – pentru bunurile produse în entitate;
- c. **la valoarea de aport**, stabilită în urma evaluării – pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- d. **la valoarea justă** – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.

1.5.2. Evaluarea cu ocazia inventarierii

Evaluarea elementelor de activ și de pasiv cu ocazia inventarierii se face potrivit reglementărilor legale și normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice.

1.5.3. Evaluarea la încheierea exercițiului financiar

La încheierea exercițiului financiar, elementele de activ și de pasiv de natura datoriilor se evaluează și se reflectă în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

În acest scop, valoarea de intrare se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită valoare de inventar. În acest caz, se vor avea în vedere, printre altele: pentru elementele de activ, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama unei amortizări suplimentare, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se efectuează o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

Prin valoare contabilă netă se înțelege valoarea de intrare, mai puțin amortizarea și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, cumulate.

Pentru elementele de pasiv de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

1.5.4. Evaluarea la data ieșirii din entitate

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

1.6. Evenimente ulterioare datei bilanțului

Definiție:

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru publicare.

Pot fi identificate două situații:

- a) entitatea obține informații suplimentare față de cele existente la data bilanțului, pentru evenimente care avuseseră deja loc la data bilanțului. Dacă informațiile suplimentare conduc la necesitatea înregistrării în contabilitate a unor venituri sau cheltuieli, pentru prezentarea unei imagini fidele, trebuie efectuate aceste înregistrări;
- b) entitatea obține informații pentru evenimente petrecute ulterior datei situațiilor financiare, dar a căror prezentare este necesară pentru utilizatorii de informații. În această situație, informațiile respective se prezintă în notele explicative, fără efectuarea unor înregistrări în contabilitate.

1.7. Corectarea erorilor contabile

Definiție:

Erorile sunt definite ca omisiuni și alte interpretări greșite ale situațiilor financiare ale societății pentru una sau mai multe perioade, care au fost descoperite în perioada curentă și care se referă la informațiile credibile care:

1. au fost disponibile atunci când s-au întocmit situațiile financiare din perioade anterioare; și
2. ar putea în mod rezonabil să fi fost obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acestor situații financiare.

Este necesar a se face o demarcație clară între erori și modificările estimărilor contabile.

1.8. Părțile afiliate

O relație cu părțile afiliate (legate) poate avea un efect asupra poziției financiare și a rezultatelor societății. Din acest motiv, entitatea trebuie să își definească relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate (legate) și să detalieze prezentarea informațiilor în situațiile financiare, acest fapt fiind **obligatoriu**.

Situațiile financiare ale societății trebuie să conțină prezentarea informațiilor necesare pentru a atrage atenția asupra posibilității ca poziția financiară și profitul sau pierderea să fi fost afectate de existența părților afiliate (legate), precum și de tranzacțiile și soldurile cu acestea.

Părțile se consideră că sunt afiliate (legate) dacă una dintre părți are capacitatea fie de a controla cealaltă parte, fie de a exercita o influență semnificativă asupra celeilalte părți în luarea deciziilor financiare și operaționale, fie este o asociație în participațiune la care cealaltă este asociată, fie operează în calitate de personal-cheie de conducere al celeilalte părți.

Capitolul II

Politici contabile privind activele imobilizate

2.1. Generalități

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice pentru entitate pe o perioadă mai mare decât cea acoperită de situațiile financiare din anul curent.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de trezorerie sau de echivalente de trezorerie către entitate.

Aceste active trebuie capitalizate, iar costurile lor trebuie să fie alocate pe parcursul perioadelor cu beneficii pentru entitate (durata de viață utilă).

În vederea înțelegerii politicilor contabile privind activele imobilizate, trebuie avute în vedere următoarele **concepte-cheie**:

Durata de viață utilă. Perioada în care un activ va fi angajat în entitate, fiind măsurată fie prin timpul în care se preconizează a fi folosit, fie prin numărul de unități de producție sau al unor unități similare ce se preconizează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Costul. Suma plătită în numerar sau echivalente de numerar sau valoarea justă a oricărei contraprestații efectuate pentru a achiziționa sau construi un activ.

Valoarea justă. Suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective.

Valoarea contabilă. Valoarea la care un activ este recunoscut după scăderea amortizării cumulate și a oricăror pierderi cumulate din deprecieri

Amortizarea. Alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe durata sa de viață utilă.

Valoarea reziduală. Valoarea estimată pe care o entitate o va obține din cedarea unui activ, după scăderea costurilor de cedare estimate (presupunând că activul are deja vechimea și se găsește în starea preconizată la sfârșitul duratei sale de viață utilă).

Valoarea amortizabilă. Costul unui activ sau altă valoare care a fost substituită costului, minus valoarea reziduală a activului.

Unitate generatoare de numerar. Cel mai mic grup identificabil de active, care generează intrări de fluxuri de numerar în urma funcționării continue, în mare măsură independente de intrările de fluxuri de numerar generate de alte active sau grupuri de active.

Costuri aferente cedărilor. Costuri legate în mod direct de cedarea unui activ; acestea nu includ costurile de finanțare sau cheltuielile cu impozitul pe profit aferente.

Costuri cu scoaterea din uz. Costuri aferente dezmembrării unui activ și reamenajării terenului pe care acesta era amplasat și readucerii oricăror alte active care sunt afectate la starea lor inițială.

Pierdere din depreciere. Valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ depășește valoarea sa recuperabilă.

Valoarea recuperabilă. Valoarea cea mai mare dintre prețul net de vânzare al activului și valoarea sa de utilizare.

Valoarea de utilizare. Valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de numerar estimate ce se așteaptă să fie generate din utilizarea unui activ.

Preț net de vânzare. Suma obținută din vânzarea unui activ printr-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, minus costurile de cedare.

2.2. Politici contabile privind imobilizările necorporale

2.2.1. Clasificări, definiții

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale;
- avansuri acordate pentru imobilizări necorporale;
- imobilizările necorporale în curs de execuție.

2.2.2. Recunoașterea și evaluarea inițială

Un activ necorporal trebuie recunoscut dacă și numai dacă:

- a) se estimează că beneficiile economice viitoare care sunt atribuibile activului vor fi obținute de către entitate; și
- b) costul activului poate fi evaluat în mod fidel.

Un activ necorporal se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție.

Activele necorporale sunt măsurate și evaluate inițial la costul lor, cost care este diferențiat și are un conținut diferit în raport cu modalitatea de procurare:

- achiziție individuală separată;
- achiziție în cadrul proceselor de combinare a întreprinderilor;
- obținere ca subvenție guvernamentală;
- alte intrări neonerose, producție proprie.

Achizițiile separate

Dacă un activ necorporal este achiziționat separat, costul acestuia poate fi evaluat cu fidelitate.

Costul unei imobilizări necorporale achiziționate separat este alcătuit din:

- prețul său de achiziție, inclusiv impozitele și accizele aferente și nereturnabile;
- orice cost atribuibil direct pregătirii imobilizării pentru utilizarea prevăzută (exemple de costuri ce pot fi atribuite direct: costurile cu beneficiile angajaților care reies direct din aducerea imobilizării la condiția sa de lucru; onorariile profesionale ce decurg direct din aducerea imobilizării la condiția sa de lucru, și costurile testării funcționării corespunzătoare a imobilizării).

Active necorporale produse din resurse proprii

Pentru a recunoaște activele necorporale din producția proprie, procesul de obținere a acestora se împarte în:

- activități de cercetare;
- activități de dezvoltare.
- Dacă aceste faze nu pot fi separate în cadrul unui proiect, toate cheltuielile apărute se tratează precum cheltuieli de cercetare, și este recunoscută ca o cheltuială atunci când este efectuată.

Recunoașterea unei cheltuieli

Cheltuiala cu un element necorporal trebuie să fie recunoscută direct în contul de profit și pierdere atunci când este efectuată, cu excepția cazului în care:

- face parte din costul unui activ necorporal care întrunește criteriile de recunoaștere;
- elementul este achiziționat în combinații de întreprinderi de tipul unei achiziții și nu poate fi recunoscut ca un activ necorporal. În acest caz, cheltuiala trebuie să facă parte din suma atribuită fondului comercial negativ la achiziție.

2.2.3. Evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale

Cheltuielile ulterioare cu un activ necorporal după cumpărare sau finalizarea sa trebuie recunoscute în contul de profit și pierderi atunci când sunt efectuate, cu excepția cazului în care:

- este probabil că această cheltuială să permită activului să genereze beneficii economice viitoare suplimentare față de cele estimate inițial; și
- această cheltuială poate fi evaluată cu fidelitate și atribuită activului.

Dacă aceste condiții sunt întrunite, cheltuielile ulterioare trebuie adăugate la costul activului necorporal.

2.2.4. Amortizarea imobilizărilor necorporale**Noțiuni generale**

Valoarea amortizabilă a unui activ necorporal trebuie să fie alocată pe o bază sistematică de-a lungul celei mai bune estimări a duratei sale de viață.

Dacă este realizat un control asupra beneficiilor economice viitoare dintr-un activ necorporal prin dreptul de proprietate care a fost garantat pentru o perioadă definită, durata de viață utilă a activului necorporal nu trebuie să fie mai mare decât perioada garantată de dreptul de proprietate, cu excepția cazului în care:

- drepturile de proprietate pot fi reînnoite; și
- reînnoirea este aproape sigură.

Metoda de amortizare trebuie să reflecte modul în care activul aduce beneficii economice.

Revizuirea perioadei de amortizare și a metodei de amortizare trebuie efectuată cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar.

Cheltuielile de constituire

Entitatea poate include cheltuielile de constituire la „Active”, caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani.

Cheltuieli de dezvoltare

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau durata de utilizare, după caz.

2.2.5. Cedarea

Un activ necorporal trebuie scos din evidență la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

Câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unui activ necorporal se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate din cedarea acestuia, și trebuie prezentate ca venit sau cheltuială, după caz, în contul de profit și pierdere.

2.2.6. Evaluarea la data bilanțului

Un activ necorporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin amortizarea cumulată și ajustările cumulate de valoare.

2.3. Politici contabile privind imobilizările corporale**2.3.1. Definiții, clasificări**

Imobilizările corporale sunt elemente corporale care

- sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate altora sau pentru alte scopuri; și
- se așteaptă să se utilizeze pe parcursul mai multor perioade.

Evidența operativă a imobilizărilor corporale se ține cu ajutorul programului informatic în Registrul mijloacelor fixe, care se reconciliază lunar cu evidența contabilă.

2.3.2. Recunoașterea inițială

Costul unui element de imobilizări corporale va fi recunoscut ca activ dacă și numai dacă

- a. este posibilă generarea către entitate de beneficii economice viitoare aferente activului;
- b. costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

2.3.3. Evaluarea inițială

Un element al imobilizărilor corporale care este recunoscut va fi evaluat inițial la costul său.

Costul unei imobilizări corporale este format din:

- prețul de cumpărare, incluzând taxele vamale și taxele nerecuperabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor;
- orice costuri direct atribuibile aducerii activului la locația și condiția necesare pentru ca acesta să poată opera în modul dorit de conducerea entității;
- materialele, manopera și alte costuri direct atribuibile pentru activele construite în regie proprie.

2.3.4. Cheltuieli ulterioare

Costurile care sunt realizate ulterior achiziției se adaugă valorii contabile a activului respectiv doar atunci când este probabil ca beneficii economice viitoare, dincolo de cele anticipate inițial, să fie primite de către entitate.

2.3.5. Evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale

1. Ulterior recunoașterii inițiale, un element de imobilizări corporale va fi înregistrat la costul său minus orice amortizare cumulată și orice pierderi din depreciere.

2. După recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale a cărui valoare justă poate fi evaluată credibil va fi înregistrat la o valoare reevaluată, aceasta fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus orice amortizare acumulată ulterior și orice pierderi acumulate din depreciere.

Reevaluările se vor face cu suficientă regularitate pentru a se asigura că valoarea contabilă nu diferă prea mult de ceea ce s-ar fi determinat prin utilizarea valorii juste la data

bilanțului. Pentru imobilizările care nu sunt supuse unor fluctuații mari de valoare, o periodicitate a reevaluării de 3-5 ani este suficientă.

2.3.6. Amortizarea

Amortizarea unui activ corporal este recunoscută ca o cheltuială, cu excepția cazului în care ea este inclusă în valoarea contabilă a unui activ construit în regie proprie.

Se aplică următoarele principii:

- Valoarea amortizabilă este alocată sistematic de-a lungul duratei de viață utilă;
- Metoda de amortizare reflectă modul de consumare preconizată a beneficiilor;
- Fiecare parte a unui element de imobilizări corporale care are un cost semnificativ în raport cu costul total al elementului trebuie amortizat separat, folosindu-se ratele de amortizare diferite corespunzătoare;
- Părțile componente sunt tratate ca elemente separate dacă activele aferente au durate de viață utilă diferite sau furnizează beneficii economice într-un mod diferit (ex., o navă și motoarele sale).

2.3.7. Cedarea și casarea

Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale va fi recunoscută:

- a. la cedare; sau
- b. când nu se mai așteaptă beneficii economice viitoare din utilizarea sa.

Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale va fi inclus(ă) în profit sau pierdere. Câștigul sau pierderea se determină ca fiind diferența dintre încasările nete la cedare, dacă există, și valoarea contabilă a elementului cedat sau casat.

2.3.8. Deprecierea

Valoarea contabilă a unei imobilizări corporale trebuie comparată cu valoarea sa recuperabilă ori de câte ori există un indiciu de depreciere.

Dacă valoarea recuperabilă este mai mică decât valoarea contabilă, elementul de imobilizări corporale respectiv trebuie depreciat, respectiv valoarea sa contabilă trebuie redusă la valoarea recuperabilă. Această reducere este recunoscută ca o pierdere din depreciere. Pierderea din depreciere se contabilizează ca o cheltuială, cu excepția cazurilor când, în prealabil, activul depreciat a făcut obiectul unei reevaluări. În această situație, deprecierea se înregistrează pe seama diferenței din reevaluare și, dacă este cazul, a impozitelor amânate aferente.

2.3.9. Evaluarea la data bilanțului

O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț:

- la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare;
- la valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

2.4. Politici contabile privind imobilizările financiare

2.4.1. Definiție, clasificări

Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

În conturile de creanțe reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

La alte împrumuturi acordate se cuprind garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de entitate la terți.

Dacă sunt evidențiate în contul de creanțe imobilizate creanțele aferente contractelor de leasing financiar, precum și alte creanțe imobilizate cu scadența mai mare de 1 an, entitatea va prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadență mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.

2.4.2. Evaluarea inițială

Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

2.4.3. Evaluarea la data bilanțului

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Capitolul III

Politici contabile privind activele circulante

3.1. Generalități

Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când:

- a. este achiziționat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării și se așteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului;
- b. este reprezentat de creanțe aferente ciclului de exploatare;
- c. este reprezentat de trezorerie sau echivalente de trezorerie a căror utilizare nu este restricționată.

3.2. Politici contabile privind stocurile

3.2.1. Definiție, clasificări

Stocurile reprezintă active:

- care sunt deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- în curs de producție în vederea unei vânzări pe parcursul desfășurării normale a activității;
- sub forma de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau prestarea de servicii.

Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau intermitent. Societatea aplică **inventarul permanent/intermitent**.

3.2.2. Evaluarea stocurilor

Stocurile trebuie evaluate la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă.

3.2.3. Costul stocurilor

Baza principală pentru contabilizarea stocurilor este costul.

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costurile de achiziție a stocurilor cuprind prețurile de cumpărare, taxe de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care entitatea le poate recupera de la autoritățile fiscale), costuri de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materiale și servicii.

Reducerile comerciale, rabaturile și alte astfel de elemente vor fi deduse la determinarea costului stocurilor. Dacă nu se procedează astfel înseamnă că stocurile vor fi raportate la valori care sunt în exces față de costurile istorice fidele.

3.2.4. Prezentarea informațiilor

Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații referitoare la stocuri:

- politicile contabile adoptate la evaluarea stocurilor, inclusiv formulele folosite pentru determinarea costului;
- valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă a categoriilor de stocuri, grupate într-un mod adecvat entității;
- valoarea contabilă a acelor stocuri care au fost evaluate la valoarea realizabilă netă minus costurile de vânzare;
- valoarea stocurilor recunoscută ca o cheltuială din timpul perioadei;
- valoarea oricărei diminuări a valorii stocurilor recunoscută ca o cheltuială a perioadei;
- circumstanțele sau evenimentele care au condus la stornarea unei diminuări a valorii stocurilor până la nivelul valorii realizabile nete;
- valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.

3.3. Politici contabile privind creanțele

3.3.1. Definiții și clasificări

Conturile de creanțe reprezintă sume datorate de clienți pentru bunuri sau servicii oferite în cursul normal al operațiunilor de activitate.

Creanțele includ:

- creanțe comerciale, care sunt sume datorate de clienți pentru bunuri vândute sau servicii prestate în cursul normal al activității;
- efectele comerciale de încasat, acceptări comerciale, instrumente ale terților;
- sume datorate de directori, acționari, angajați sau companii afiliate.

3.3.2. Evaluarea creanțelor

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

3.4. Casa și conturi la bănci

Conturile la bănci cuprind:

- Valorile de încasat (cecurile și efectele comerciale depuse la bănci)
- Disponibilitățile în lei și valută
- Cecurile entității
- Creditele bancare pe termen scurt
- Dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente.

3.5. Investiții pe termen scurt

Investițiile pe termen scurt reprezintă obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit pe termen scurt.

La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

La ieșirea din gestiune a investițiilor pe termen scurt, acestea se evaluează aplicând metoda FIFO (primul intrat-primul ieșit).

Capitolul IV

Politici contabile privind datoriile pe termen scurt

4.1. Definiții, clasificări

Datorie. O obligație prezentă a entității care derivă din evenimentele din trecut și a cărei compensare se preconizează să rezulte dintr-o ieșire din entitate a unor resurse care reprezintă beneficii economice.

Datoriile reprezintă angajamente financiare ale debitorilor cu privire la sume de bani sau bunuri cuvenite creditorilor și reprezintă surse atrase de unitatea patrimonială la finanțarea activității de exploatare a acesteia.

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă atunci când:

- se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității, sau
- este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

În **contabilitatea furnizorilor** se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv achizițiile de mărfuri și produse, de lucrări și servicii, precum și alte operațiuni similare efectuate.

Avansurile primite de la clienți se înregistrează în conturi distincte.

4.2. Evaluare

Evaluarea datoriilor se face la valoarea nominală înscrisă în documentele care consemnează apariția lor.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

Capitolul V

Politici contabile privind datoriile pe termen lung

5.1. Definiții, clasificări

Datoriile pe termen lung reprezintă sacrificii viitoare de beneficii economice care trebuie plătite pe o perioadă mai mare de un an sau de un ciclu economic. Datoria pe termen lung include împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen mediu și lung, obligații din contractele de leasing, sume datorate entităților afiliate și entităților cu care compania este legată prin interese de participare, alte împrumuturi și datorii asimilate și dobânzile aferente acestora, pensii și obligații amânate din planurile de contribuții, impozit pe profit amânat.

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise potrivit legii. În cadrul acestora, trebuie evidențiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligațiuni convertibile.

Datoriile privind concesiunile și alte datorii similare se referă la bunurile preluate cu acest titlu de către entitatea primitoare, potrivit contractelor încheiate. La sfârșitul perioadei

contractului de concesiune, bunurile se restituie proprietarului, situație în care are loc anularea datoriilor corespunzătoare privind concesiunea.

Entitatea trebuie să mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie, chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului dacă:

- termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni;
- există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.

5.2. Evaluare

Evaluarea datoriilor se face la valoarea nominală înscrisă în documentele care consemnează apariția lor.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar.

Atunci când datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, care intervine până la data decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui exercițiu financiar.

Pentru datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

La fiecare dată a bilanțului, datoriile exprimate în valută trebuie evaluate utilizând cursul de schimb comunicat de BNR și valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Capitolul VI

Politici contabile privind capitalul și rezervele

Capitalul și rezervele (capitalurile proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor entității, după deducerea tuturor datoriilor.

Capitalurile proprii cuprind:

- aporturile de capital
- primele de capital
- rezervele
- rezultatul reportat
- rezultatul exercițiului financiar

6.1. Capital

Capitalul este reprezentat de capitalul social al entității.

Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Referitor la capitalul entității se oferă următoarele informații:

- dacă entitatea nu are capital autorizat, valoarea capitalului subscris;
- dacă conform actului de înființare, entitatea are capital autorizat, valoarea acestuia, precum și valoarea capitalului subscris în momentul înființării entității și în momentul oricărei modificări în contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și în momentul oricărei modificări a capitalului autorizat;

- numărul și valoarea acțiunilor subscrise în cursul exercițiului financiar în limitele unui capital autorizat. În înțelesul prezentelor reglementări, prin capital autorizat se înțelege suma maximă a capitalului subscris potrivit statutului sau adunării generale;
- dacă există mai multe clase de acțiuni sau părți sociale, numărul și valoarea nominală pentru fiecare clasă.

6.2. Rezerve din reevaluare

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie reflectat în debitul sau creditul contului „Rezerve din reevaluare”, după caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent și numai în condițiile prezentate la capitolul „Active imobilizate”.

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil.

6.3. Alte rezerve

Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve:

- rezerve legale;
- rezerve statutare sau contractuale;
- alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual din profitul entității, în limitele și cotele prevăzute de lege.

Acestea pot fi utilizate numai în condițiile prevăzute de lege.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

Alte rezerve pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Capitolul VII

Politici contabile privind veniturile, cheltuieli, rezultat

7.1. Venituri

7.1.1. Definiții, clasificări

Veniturile reprezintă creșteri de **avantaje economice**, intervenite în cursul exercițiului, care au generat o majorare a capitalurilor proprii sub alte forme decât cele care exprimă aporturi noi ale proprietarilor întreprinderii. În categoria veniturilor se includ atât sumele încasate sau de încasat în nume propriu de către entitate din activitățile curente, cât și câștigurile din orice sursă.

Veniturile se clasifică astfel:

- Venituri din exploatare;
- Venituri financiare;
- Venituri extraordinare.

7.1.2. Recunoașterea veniturilor

Criteriile generale de recunoaștere a veniturilor sunt următoarele:

- este probabil ca entitatea să beneficieze de avantaje economice din operația realizată;
- mărimea veniturilor să poată fi măsurată cu fiabilitate.

7.1.3. Evaluarea veniturilor

Veniturile trebuie să fie evaluate la valoarea justă a elementelor primite sau do primit în contrapartidă, după deducerea reducerilor comerciale. Determinarea venitului este ușurată atunci când contrapartida se prezintă sub formă de lichidități sau echivalente de lichidități.

Venitul din vânzare este contabilizat la nivelul valorii exigibile la scadență, iar scontul de decontare este considerat de vânzător o cheltuială financiară.

7.2. Cheltuieli

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri;
- lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale.

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a entității. Acestea nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

În cadrul cheltuielilor exercițiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, astfel:

- cheltuieli de exploatare;
- cheltuieli financiare;
- cheltuieli extraordinare.

7.3. Rezultat

Rezultatul financiar (profit sau pierdere) se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și este reprezentat de soldul final al contului de profit și pierdere.

Repartizare profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se face în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Pierdere contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a asociaților sau acționarilor, cu respectarea prevederilor legale.

IV. Doctrină și deontologie în profesia contabilă din România

4.1. Cerințele etice aplicabile profesioniștilor contabili

Codul etic național al profesioniștilor contabili din România stabilește norme de conduită pentru profesioniștii contabili și formulează principiile fundamentale care trebuie respectate de către profesioniștii contabili în vederea realizării obiectivelor comune. Profesioniștii contabili din România acționează în diferite entități și ramuri ale economiei naționale ca liber-profesioniști sau ca angajați; scopul de bază al Codului trebuie însă întotdeauna respectat. Consiliul superior al CECCAR stabilește cerințele etice detaliate, pentru ca membrii săi să asigure cea mai înaltă calitate prestării serviciilor profesionale și să mențină încrederea publicului în profesie. Codul recunoaște că obiectivele profesiunii contabile sunt stabilite să îndeplinească cele mai înalte standarde de profesionalism, să atingă cele mai înalte nivele de performanță și să răspundă cerințelor interesului public. Realizarea acestor obiective presupune satisfacerea a patru cerințe de bază:

- Credibilitatea – În întreaga societate există nevoia de credibilitate în informație și în sistemele de informații.

- Profesionalism – Există o necesitate pentru clienți, patroni și alte părți interesate de a putea fi clar identificate persoanele profesioniste în domeniul contabil.

- Calitatea serviciilor – Este nevoie de asigurarea că toate serviciile obținute din partea profesionistului contabil sunt executate la standardul cel mai ridicat de performanță.

- Încredere – Utilizatorii serviciilor profesioniștilor contabili trebuie să se poată simți încredințați că există un cadru al eticii profesionale care guvernează prestarea acestor servicii. Necesitatea de a asigura apărarea onoarei și independenței CECCAR și de a conferi lucrărilor membrilor săi autoritate impune acestor profesioniști contabili să aibă calități esențiale, cum sunt: știință, competență și conștiință; independență de spirit și dezinteres material; moralitate, probitate și demnitate.

Se impune ca fiecare membru al CECCAR să facă efortul necesar dezvoltării acestor calități și îndeosebi:

a) să își dezvolte neconținut cultura, nu numai profesională, dar și cunoștințele de cultură generală, singurele capabile să-i întărească discernământul;

b) să acorde fiecărei tranzacții și situații examinate toată atenția și timpul necesar pentru a-și fundamenta o opinie personală înainte de a face propuneri;

c) să își exprime opinia fără nicio reținere față de dorința, chiar ascunsă, a celui care îl consultă și să se pronunțe cu sinceritate, fără ocolișuri, exprimându-și, dacă este nevoie, rezervele necesare asupra valorii ipotezelor și concluziilor formulate;

d) să nu dea niciodată ocazia de a se afla în situația de a nu putea să își exercite libertatea de gândire sau de a fi supus îngrădirii îndatoririlor sale;

e) să considere că independența sa trebuie să își găsească manifestarea deplină în exercitarea profesiei și în protejarea ei, cu respectarea integrală a dispozițiilor legale și a regulilor stabilite de CECCAR.

Un semn distinctiv al profesiei contabile îl constituie asumarea responsabilității de a acționa în interes public. Așadar, responsabilitatea unui profesionist contabil nu constă exclusiv în a satisface nevoile unui client sau ale unui angajator individual.

Publicul profesiei contabile este format din clienți, donatori de credite, guvernanți, angajatori, angajați, investitori, comunitatea oamenilor de afaceri, a finanțatorilor și alte persoane care se bazează pe obiectivitatea și integritatea profesioniștilor contabili pentru a menține funcționarea corespunzătoare a economiei. Această încredere impune profesiei contabile o răspundere publică. Interesul public este definit drept bunăstarea colectivă a comunității și a instituțiilor deservite de profesionistul contabil.

Standardele profesiei contabile sunt puternic determinate de interesul public, de exemplu:

- auditorii financiari independenți ajută la menținerea integrității și eficienței situațiilor financiare prezentate instituțiilor financiare ca suport parțial pentru împrumuturi și acționarilor pentru a obține capital;

- directorii financiari au atribuții în diverse domenii de management financiar și contribuie la utilizarea eficientă și efectivă a resurselor entității economice sau publice;

- auditorii interni furnizează asigurarea în privința existenței unui sistem de control intern corect, care sporește încrederea în informațiile financiare externe ale entității;

- experții în impozite ajută la stabilirea încrederii și eficienței, precum și la aplicarea corectă a sistemului de impozitare;

- consultanții manageriali au o responsabilitate față de interesul public în susținerea luării unor decizii manageriale corecte.

Profesioniștii contabili au un rol important în societate. Investitorii, creditorii, patronii și alte sectoare ale comunității financiare, inclusiv guvernul și publicul, contează pe profesioniștii contabili pentru o contabilitate financiară și raportări corecte, pentru un management financiar eficient și sfaturi competente referitoare la o varietate de aspecte legate de afaceri și impozite. Atitudinea și comportamentul profesioniștilor contabili atunci când prestează astfel de servicii au un impact asupra bunăstării economice a comunității și țării lor.

Profesioniștii contabili pot rămâne în această poziție avantajoasă numai continuând să ofere publicului aceste servicii unice la un nivel care să demonstreze că încrederea publicului este bine fundamentată. Este în interesul profesiunii contabile din România de a face cunoscut utilizatorilor serviciilor oferite de profesioniștii contabili că ele sunt executate la cel mai înalt nivel de performanță și în conformitate cu cerințele etice asociate acestor servicii.

Un profesionist contabil trebuie să respecte următoarele principii fundamentale:

a) Integritate. Un profesionist contabil trebuie să fie drept și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri.

b) Obiectivitate. Un profesionist contabil trebuie să fie imparțial și nu trebuie să permită prejudecăților, confuziilor, conflictelor de interese sau influențelor nedorite să intervină în raționamentele profesionale sau de afaceri.

c) Competența profesională și prudența. Un profesionist contabil are o datorie permanentă de a-și menține cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator primește servicii profesionale competente, bazate pe ultimele evoluții din practică, legislație și tehnică. Un profesionist contabil ar trebui să acționeze cu prudență și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile în furnizarea de servicii profesionale.

d) Confidențialitate. Un profesionist contabil trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri și nu trebuie să divulge astfel de informații unei terțe părți fără o autorizație specifică, cu excepția cazului în care există un drept sau o obligație legală sau profesională de a dezvălui aceste informații.

Informațiile confidențiale obținute în cadrul unei relații profesionale sau de afaceri nu trebuie utilizate în avantajul personal al profesionistului contabil sau al unor terțe părți.

e) Comportament profesional. Un profesionist contabil ar trebui să se conformeze legilor și normelor relevante și ar trebui să evite orice acțiune ce poate discredita această profesie.

f) Respectul față de normele tehnice și profesionale. Profesionistul contabil trebuie să-și îndeplinească sarcinile profesionale în conformitate cu normele tehnice și profesionale relevante. Profesiuniștii contabili au datoria de a executa cu grijă și abilitate instrucțiunile clientului sau patronului, în măsura în care sunt compatibile cu cerințele de integritate, obiectivitate și, în cazul liber-profesioniștilor contabili, cu independență. În plus, ei trebuie să se conformeze normelor profesionale și tehnice emise de: IFAC, IASB, CECCAR, CAFR și legislația relevantă.

Circumstanțele în care acționează profesioniștii contabili pot permite apariția unor amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Este imposibil de definit fiecare situație care lasă loc unor astfel de amenințări și de specificat măsurile care trebuie luate pentru a le diminua. Mai mult, natura misiunilor și sarcinile de serviciu pot varia, așadar pot exista amenințări diferite, care cer aplicarea unor alte tipuri de măsuri de protecție. Un cadru conceptual care îi cere profesionistului contabil să identifice, să evalueze și să răspundă acestor amenințări conform principiilor fundamentale, și nu doar pentru a respecta un set de reguli specifice ce pot fi arbitrare, este așadar, în interesul publicului. Codul oferă un cadru general ce îl poate asista pe profesionistul contabil în identificarea, evaluarea și depășirea acestor amenințări în conformitate cu principiile fundamentale. Dacă amenințările identificate sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, un profesionist contabil ar trebui, dacă este cazul, să aplice măsuri de protecție pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil, astfel încât conformitatea cu principiile fundamentale să nu fie compromisă.

Un profesionist contabil are obligația de a evalua orice amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale atunci când are cunoștință sau se preconizează că are cunoștință de circumstanțe sau relații ce pot compromite conformitatea cu principiile fundamentale.

Un profesionist contabil trebuie să ia în calcul atât factorii calitativi, cât și cantitativi, atunci când apreciază importanța unei amenințări. Dacă un profesionist contabil nu poate pune în practică măsuri de protecție adecvate, atunci profesionistul contabil va trebui să refuze să mai

furnizeze serviciul profesional respectiv sau, dacă este cazul, să renunțe la clientul respectiv (în cazul unui profesionist contabil independent) ori la organizația angajatoare (în cazul unui profesionist contabil angajat).

În evaluarea conformității cu principiile fundamentale, unui profesionist contabil i se poate cere să decidă asupra unui conflict privind aplicarea principiilor fundamentale. În inițierea unui proces de soluționare, fie formal, fie informal, un profesionist contabil trebuie să ia în considerare următoarele, fie individual, fie împreună, ca parte a unui proces de soluționare: fapte relevante; chestiuni etice implicate; principii fundamentale legate de problema pusă în discuție; procedurile interne implementate; și modalități de acțiune alternative. Luând în considerare aceste chestiuni, un profesionist contabil trebuie să determine modalitățile adecvate de acțiune care respectă principiile fundamentale identificate. Profesionistul contabil trebuie, de asemenea, să ia în calcul consecințele fiecărei modalități posibile de acțiune. Dacă problema rămâne nerezolvată, profesionistul contabil trebuie să se consulte cu alte persoane din cadrul firmei sau al organizației angajatoare pentru a obține sprijin în găsirea unei soluții. Când o chestiune implică un conflict cu o organizație sau în cadrul unei organizații, un profesionist contabil trebuie, de asemenea, să ia în considerare consultarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea organizației, precum consiliul de administrație sau comitetul de audit. Este în interesul profesionistului contabil să documenteze fondul economic al problemei și detaliile privitoare la discuțiile avute sau la deciziile luate cu privire la respectiva problemă. Dacă un conflict important nu poate fi rezolvat, un profesionist contabil poate dori să obțină sprijin profesional de la organismul profesional relevant sau de la consilierii juridici, pentru a obține îndrumări pe probleme etice, fără a încălca clauza de confidențialitate. De exemplu, un profesionist contabil poate întâlni un caz de fraudă, prin raportarea căruia ar încălca clauza de confidențialitate. Profesionistul contabil trebuie atunci să ia în considerare consilierea juridică pentru a determina dacă este obligat să raporteze acest lucru. Dacă, după epuizarea tuturor posibilităților relevante, conflictul etic rămâne nerezolvat, un profesionist contabil ar trebui, dacă acest lucru este posibil, să refuze să mai continue asocierea cu problema care a generat conflictul. Profesionistul contabil poate determina că, în situația respectivă, este mai indicat să se retragă din echipa misiunii sau dintr-o sarcină specifică ori să renunțe la acea misiune, companie sau organizație angajatoare.

Uneori profesioniștii contabili se întâlnesc cu situații care pot da naștere la conflicte de interese. Asemenea conflicte pot apărea într-o mare varietate de aspecte – de la dilema relativ neînsemnată până la cazul extrem de fraudă și activități ilegale similare. Nu este posibil să se încerce întocmirea unei liste detaliate cu potențialele cazuri în care ar putea apărea conflicte de interese. Profesionistul contabil trebuie să fie în permanență conștient de aceasta și să fie prudent în fața factorilor care pot da naștere la conflicte de interese. Trebuie notat faptul că o diferență onestă de opinie între un profesionist contabil și o altă parte nu constituie o problemă etică în sine. Oricum, faptele și împrejurările fiecărui caz necesită o investigație din partea celor interesați. Se recunoaște totuși că pot exista factori specifici care intervin când responsabilitățile unui profesionist contabil pot intra în conflict de interese cu cerințele interne sau externe de un tip sau altul. Prin urmare:

- poate exista pericolul presiunii din partea unei autorități superioare, director sau partener, sau atunci când există relații personale ori de familie care pot da naștere posibilității exercitării unei presiuni asupra lor. Într-adevăr, trebuie descurajate relațiile sau interesele care ar putea influența sau amenința integritatea profesionistului contabil;

- unui profesionist contabil i se poate cere să acționeze contrar normelor profesionale și/sau tehnice;

- poate apărea o problemă legată de loialitate, care trebuie să se împartă între superiorul profesionistului contabil și normele profesionale de comportament care îi sunt impuse;

- poate apărea un conflict când este publicată o informație înșelătoare, care poate fi în avantajul angajatorului sau al clientului și de care poate beneficia sau nu profesionistul contabil, ca rezultat al acelei publicări.

La aplicarea normelor generale de comportament etic, profesioniștii contabili angajați pot întâlni situații legate de identificarea unui comportament care nu este etic sau de rezolvarea unui conflict etic. Când se confruntă cu probleme etice importante, pentru a rezolva acest conflict, profesioniștii contabili trebuie să respecte politicile stabilite de către organizația/întreprinderea la care sunt angajați. Dacă asemenea politici nu rezolvă conflictul etic, trebuie să se țină cont de următoarele:

- să se analizeze problema conflictuală cu superiorul ierarhic imediat. Dacă problema nu este rezolvată cu superiorul ierarhic imediat și profesionistul contabil se decide să meargă la nivelul superior următor de conducere, superiorul ierarhic imediat trebuie să fie înștiințat despre această decizie. Dacă se descoperă că șeful ierarhic superior este implicat în problema conflictuală, profesionistul contabil trebuie să prezinte problema la nivelul imediat superior din conducere. Când șeful ierarhic superior este șeful compartimentului, următoarele niveluri superioare care pot controla activitatea urmează să fie directorii de resort, consiliul de administrație, sau adunarea generală (după caz);

- să se solicite consultanță sau consiliere, pe bază confidențială, de la un consilier independent ori de la organismul profesional contabil, pentru a obține o înțelegere a posibilelor evoluții ale situației;

- dacă conflictul de etică mai există încă după epuizarea completă a tuturor posibilităților de control intern, în ultimă instanță profesionistul contabil nu poate avea altă soluție la unele probleme semnificative (de exemplu, fraudă) decât să-și dea demisia și să prezinte un memorandum informativ unui reprezentant corespunzător al acelei organizații/întreprinderi. Orice profesionist contabil într-un post superior de conducere trebuie să încerce să se asigure că în cadrul organizației/întreprinderii pentru care lucrează sunt stabilite anumite politici în vederea rezolvării conflictelor.

Un profesionist contabil care prestează servicii profesionale în domeniul fiscalității este îndreptățit să propună cea mai bună soluție în favoarea unui client sau a unui angajator, cu condiția ca prestația să fie efectuată cu competență. În niciun caz nu trebuie să fie diminuate integritatea și obiectivitatea, iar opinia profesionistului contabil trebuie să fie conform legii. Dubiile pot fi rezolvate în favoarea clientului sau a angajatorului, dacă există elemente rezonabile pentru soluția respectivă. Un profesionist contabil nu trebuie să dea unui client sau unui angajator asigurarea că declarația fiscală și consultanța în materie fiscală sunt dincolo de orice îndoială. Profesionistul contabil trebuie să se asigure că angajatorul sau clientul este conștient de limitele legate de serviciile și consultanța fiscală și că nu interpretează greșit exprimarea opiniei drept o afirmare a existenței unui fapt real. Un profesionist contabil care întreprinde sau asistă la pregătirea unei declarații fiscale trebuie să informeze clientul sau angajatorul că responsabilitatea pentru conținutul declarației revine în primul rând clientului sau angajatorului. Profesionistul contabil trebuie să ia măsurile necesare pentru a se asigura că declarația fiscală este corect întocmită pe baza informației primite. Consultanța fiscală sau opiniile referitoare la consecința materială, date clientului ori unui angajator, trebuie să fie exprimate sub forma unei scrisori sau într-o notă în dosarul de lucru. Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat cu nicio declarație sau comunicare în care există motiv să se creadă că: ar conține o declarație falsă sau înșelătoare; ar conține declarații sau informații furnizate neglijent ori fără nicio cunoaștere reală a faptului că ele sunt adevărate sau false; sau ar omite sau ar ascunde informația cerută a fi prezentată și o asemenea omitere ori ascundere poate induce în eroare autoritățile fiscale. Un profesionist contabil poate pregăti declarațiile fiscale implicând folosirea estimărilor, dacă o asemenea practică este în general admisă sau dacă circumstanțele date nu permit obținerea de informații exacte. Atunci când sunt folosite estimările, ele trebuie să fie prezentate în așa fel încât să nu lase impresia că aceste date sunt exacte. Profesionistul contabil trebuie să fie convins că sumele estimate sunt rezonabile în această situație. Un profesionist contabil, în mod obișnuit, se poate baza în pregătirea unei declarații fiscale pe informația furnizată de client sau angajator, în cazul în care informația pare

rezonabilă. Cu toate că nu se cere examinarea sau revizuirea documentelor ori a altor evidențe în sprijinirea informației, profesionistul contabil trebuie să încurajeze, atunci când este cazul, furnizarea acestor date. În plus, profesionistul contabil: trebuie să folosească atunci când este posibil declarațiile fiscale ale clientului din anii anteriori; este necesar să facă în mod rezonabil verificări, atunci când informația prezentată pare să fie incorectă sau incompletă; este încurajat să facă referiri la registrele și înregistrările operațiunilor respective. Când un profesionist contabil descoperă o eroare sau o omisiune în declarația fiscală a anului anterior (cu care poate să fie asociat sau nu profesionistul contabil) sau că nu s-a completat ori că nu s-a înregistrat declarația fiscală cerută, el trebuie: să îl sfătuiască prompt pe client sau pe angajator în legătură cu eroarea sau omisiunea și să recomande informarea autorităților fiscale. În mod normal, profesionistul contabil nu este obligat să informeze autoritățile fiscale, iar aceasta nu poate fi făcută fără permisiunea clientului sau angajatorului; dacă clientul sau angajatorul nu corectează eroarea, profesionistul contabil: trebuie să informeze clientul sau angajatorul că nu este posibil să lucreze pentru ei în legătură cu acea declarație sau cu alte informații prezentate autorităților; și trebuie să ia în considerație dacă continuarea misiunii sale cu clientul sau cu angajatorul este în concordanță cu responsabilitățile sale profesionale; dacă profesionistul contabil ajunge la concluzia că poate fi continuată relația profesională cu clientul sau cu angajatorul, trebuie luate toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că eroarea nu este repetată în declarațiile fiscale viitoare; în împrejurarea în care profesionistul contabil a încetat să mai acționeze pentru client sau pentru angajator, el trebuie să comunice decizia sa clientului sau angajatorului și nu trebuie să dea informații terților fără consimțământul clientului sau al angajatorului, cu excepția cazului în care aceasta i se cere prin lege.

Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi amenințată și în următoarele situații:

1. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile la care are și calitatea de salariat, indiferent de natura și durata contractului de muncă;

2. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile cu care angajatorii profesionistului contabil se află în raporturi contractuale, ca de exemplu:

a) profesionistul contabil angajat în industrie, comerț, educație etc. sau într-o societate de expertiză prestează servicii profesionale pentru o entitate care se află în relație contractuală cu angajatorul său;

b) profesionistul contabil angajat într-o instituție publică prestează servicii profesionale pentru o entitate cu care instituția se află în raporturi juridice de drept comercial, fiscal etc.;

3. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile cu care angajatorii profesionistului contabil se află în concurență;

4. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau instituții ori persoane fizice, în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul al IV-lea inclusiv ori soți ai administratorilor;

5. când profesionistul contabil efectuează lucrări în situația în care există elemente ce atestă starea de conflict de interese. Există conflict de interese în următoarele situații:

a) acceptarea numirii sau desemnării în calitate de expert într-o cauză, dacă:

- expertul sau un membru al familiei sale se află într-o relație de muncă, de familie, comercială sau de altă natură cu una dintre părțile cauzei;

- expertul a avut calitatea de angajat sau a avut relații contractuale de orice fel cu una dintre părți în ultimii 2 ani;

- expertul are cunoștință sau ar fi trebuit să știe, în virtutea funcțiilor pe care le deține în structurile alese și executive ale CECCAR, că în cauza respectivă au existat sau există litigii în curs la comisia de disciplină sau la alte organe și instanțe ale CECCAR, privind un membru al acestuia;

b) acceptarea numirii sau desemnării în calitate de expert în mai multe faze succesive ale aceleiași cauze, cum ar fi:

- expert în faza de cercetare și în faza de judecată;
- expert numit într-o fază și expert (consilier) al unei părți în altă fază;

c) obținerea de lucrări în împrejurări legate de exercitarea funcțiilor și atribuțiilor aferente calității de organ ales sau numit în structurile de conducere și de execuție ale filialei CECCAR;

d) participarea la acțiuni, fapte sau cauze în rol dublu: de profesionist în practică publică și de organ ales sau numit în structurile de conducere și de execuție ale filialei CECCAR, ca de exemplu:

- luarea de hotărâri, decizii și semnarea de corespondență în numele filialei sau a comisiei de disciplină, dacă în cauza respectivă un membru al consiliului filialei sau al comisiei de disciplină a efectuat lucrări ori a participat în vreun fel în calitate de liber-profesionist contabil;

- judecarea în cadrul comisiei de disciplină a filialei a unor fapte în legătură cu cauze la care au participat în vreun fel, în calitate de liber-profesioniști, membrii consiliului filialei, membrii comisiei de disciplină, cenzorul sau vreun angajat al filialei respective;

6. când profesionistul contabil efectuează lucrări în situația în care există elemente care atestă starea de incompatibilitate.

4.2. Integritate

Principiul integrității impune ca obligație tuturor profesioniștilor contabili de a fi drepți și onești în relațiile profesionale și de afaceri. Integritatea implică, de asemenea, tranzacții corecte și juste. Un profesionist contabil nu trebuie să se asocieze cu rapoartele, evidențele, comunicatele sau alte informații când apreciază că acestea: conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare; conțin declarații sau informații eronate; omit sau ascund informații, atunci când aceste omisiuni induc în eroare.

4.3. Obiectivitate

Principiul obiectivității impune o obligație tuturor profesioniștilor contabili de a nu își compromite profesia din cauza unor erori, conflicte de interese sau din cauza influenței nedorite a unor alte persoane. Un profesionist contabil poate fi pus în situații în care obiectivitatea îi este afectată. Este imposibil ca toate aceste situații să fie definite și descrise. Relațiile care aduc un plus de confuzii sau influențează în mod negativ raționamentele profesionale ale profesionistului contabil ar trebui evitate. Profesioniștii contabili își desfășoară activitatea în multe domenii diferite și trebuie să își demonstreze obiectivitatea în împrejurări diferite. Liber-profesioniștii contabili realizează rapoarte de certificare, prestează servicii fiscale și alte servicii de consultanță managerială. Alți profesioniști contabili angajați întocmesc situații financiare fiind subordonați altora, execută serviciile de audit intern și servesc în diferite funcții financiare de conducere din industrie, comerț, sectorul public și educație. De asemenea, unii profesioniști contabili îi pregătesc și îi instruiesc pe cei care aspiră să intre în profesie. Indiferent de poziție sau de serviciul prestat, profesioniștii contabili trebuie să protejeze integritatea serviciilor profesionale și să mențină obiectivitatea în raționamentul profesional. În selecționarea situațiilor și practicilor de care se vor ocupa în mod specific, potrivit cerințelor etice legate de obiectivitate, trebuie acordată atenție corespunzătoare următorilor factori:

a) profesioniștii contabili sunt expuși unor situații în care asupra lor se pot exercita presiuni ce le pot diminua obiectivitatea;

b) este practic imposibil să se definească și să se descrie toate situațiile în care ar exista aceste posibile presiuni. În stabilirea standardelor pentru identificarea relațiilor care pot ori par să afecteze obiectivitatea profesionistului contabil, trebuie să domine un caracter rezonabil;

c) trebuie evitate relațiile care permit ca idei preconcepute părtinirea ori influențele altora să încalce obiectivitatea;

d) profesioniștii contabili au obligația de a se asigura că personalul angajat pentru serviciile profesionale contabile și-a însușit principiul obiectivității.

Profesioniștii contabili nu trebuie să accepte sau să ofere cadouri sau invitații (la mese, spectacole) care pot fi considerate a avea o influență importantă și dăunătoare asupra raționamentului lor profesional sau asupra celor cu care negociază.

4.4. Competența profesională și prudența

Principiul competenței profesionale și al prudenței impune următoarele obligații profesioniștilor contabili:

a) menținerea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale la nivelul necesar, astfel încât clienții sau angajatorii lor să fie siguri că primesc servicii profesionale competente; și

b) să acționeze cu prudență în conformitate cu standardele tehnice și profesionale, atunci când oferă servicii profesionale.

Serviciile profesionale competente necesită un raționament solid în aplicarea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale în furnizarea unor astfel de servicii. Competența profesională poate fi împărțită în două faze separate: obținerea unui nivel de competență profesională; menținerea unui nivel de competență profesională.

Menținerea unui nivel de competență profesională necesită o permanentă conștientizare și înțelegere a evoluțiilor relevante pe plan profesional tehnic și în mediul de afaceri. Dezvoltarea profesională continuă elaborează și menține capacitățile care îi permit unui profesionist contabil să desfășoare o activitate competentă într-un mediu profesional. Seriozitatea include responsabilitatea de a acționa în conformitate cu prevederile unei sarcini, cu atenție și meticulozitate, ținându-se cont de un interval de timp. Un profesionist contabil ar trebui să se asigure treptat că cei care își desfășoară activitatea sub tutela unui profesionist contabil beneficiază de instruire și supervizare adecvate. Dacă este cazul, un profesionist contabil ar trebui să îi atenționeze pe clienți, angajatori și alți utilizatori de servicii profesionale de limitele inerente serviciilor pentru a evita înțelegerea eronată a unei opinii exprimate drept afirmarea unui fapt.

4.5. Confidențialitatea

Principiul confidențialității impune ca obligație profesioniștilor contabili de a se abține de la:

a) dezvăluirea de informații confidențiale în afara firmei sau organizației angajatoare, ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri, cu excepția cazului în care au fost autorizați în mod special să facă publică o anumită informație sau dacă există o obligație legală sau profesională de a face publice acele informații;

b) folosirea informațiilor confidențiale dobândite în timpul executării sarcinilor de serviciu în avantajul personal sau în avantajul unei terțe părți.

Un profesionist contabil trebuie să respecte întotdeauna confidențialitatea, chiar și într-un mediu social. Profesionistul contabil trebuie să fie conștient de posibilitatea unor scurgeri de informații, în special în situații ce implică o asociere de afaceri pe termen lung cu un asociat sau cu un afil. Un profesionist contabil trebuie, de asemenea, să mențină confidențialitatea în prezentarea de informații către un posibil client sau angajator.

Un profesionist contabil trebuie, de asemenea, să ia în considerare menținerea confidențialității în cadrul firmei sau al organizației angajatoare. Un profesionist contabil trebuie să facă tot posibilul pentru a se asigura că personalul aflat sub controlul său și persoanele care îi furnizează consultanță sau asistență respectă principiul confidențialității. Obligația de confidențialitate continuă și după încheierea relației dintre profesionistul contabil și client sau angajator. Când profesionistul contabil schimbă organizația angajatoare sau obține un nou client, el are dreptul să utilizeze experiența anterioară. Profesionistul contabil nu ar trebui, totuși, să folosească sau să divulge informații confidențiale primite sau obținute dintr-o relație profesională sau de afaceri.

În următoarele situații profesioniștii contabili sunt sau pot fi obligați să divulge informații confidențiale:

- atunci când divulgarea este autorizată de către client sau angajator;
- atunci când divulgarea este autorizată prin lege, de exemplu:
 - pentru a furniza documente sau alte probe în cursul unor proceduri judiciare; și
 - pentru a aduce la cunoștință autorităților publice în măsură eventuale încălcări ale legii;
- atunci când există o obligație profesională sau un drept de a le divulga în cazul în care nu este interzis prin lege:

- pentru a se conforma controlului calității unui corp membru sau al organismului profesional;

- pentru a răspunde unei anchete sau unei investigații din partea organizației membre sau al unui organism normalizator;

- pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor judiciare; și

- pentru a respecta standardele tehnice și cerințele etice.

Atunci când profesionistul contabil a determinat că informația confidențială poate fi divulgată, trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- dacă interesele tuturor părților, inclusiv ale terțelor părți ale căror interese ar putea fi afectate, ar fi prejudiciate în cazul în care clientul sau angajatorul consimte ca profesionistul contabil să divulge informații;

- dacă sunt cunoscute sau nu toate faptele semnificative și dacă pot fi susținute cu dovezi, în măsura în care acest lucru este posibil; când situația implică fapte sau opinii nefondate, trebuie să se recurgă la raționamentul profesional pentru a se determina tipul de prezentare care trebuie făcută, dacă este disponibil; și

- ce tip de comunicare este preconizată și cui i se adresează; mai exact, profesionistul contabil trebuie să fie convins că părțile cărora li se adresează comunicarea sunt destinatarii adecvați și că au responsabilitatea să reacționeze ca atare.

4.6. Comportament profesional

Principiul comportamentului profesional impune ca obligație profesioniștilor contabili de a se conforma legilor și reglementărilor relevante și de a evita orice acțiune care poate discredita profesia contabilă. Acestea includ acțiuni pe baza cărora o terță parte rațională și informată, la curent cu toate informațiile relevante, ar concluziona că este afectată în mod negativ buna reputație a profesiei. În cadrul strategiei de promovare și de marketing a lor și a activității pe care o efectuează, profesioniștii contabili nu trebuie să furnizeze informații eronate despre profesia lor. Profesioniștii contabili trebuie să fie cinstiți și loiali și nu trebuie: să facă revendicări exagerate pentru serviciile pe care le oferă, calificările pe care le posedă și experiența pe care o dețin; să ofere referințe compromițătoare sau comparații lipsite de fundament privind munca desfășurată de alții.

V. Activitatea prestată de profesioniștii contabili independenți

5.1. Introducere

Un profesionist contabil în practica publică nu ar trebui să se angajeze în orice afaceri, ocupație sau activitate care îi afectează sau care i-ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și care ca rezultat ar fi incompatibilă cu prestarea serviciilor profesionale. Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi afectată într-o gamă largă de cazuri. Multe amenințări se împart în următoarele categorii: de interes propriu; de autoexaminare (autocontrol); de favorizare; de familiaritate; și de intimidare. Exemple de circumstanțe care pot genera amenințări de interes propriu pentru un contabil profesionist independent includ, dar nu sunt limitate la:

- un interes financiar în firma-client sau deținerea unui interes împreună cu un client;
- dependența neadecvată față de onorariile totale primite de la un client al certificării;

- întreținerea unei relații de afaceri strânse cu un client;
- preocuparea cu privire la posibilitatea pierderii unui client;
- potențiala angajare la un client;
- onorarii neprevăzute legate de angajamente de certificare;
- un împrumut către sau de la un client al certificării sau de la oricare dintre directorii sau funcționarii acestuia.

Exemple de circumstanțe care pot genera amenințări de autoexaminare (autocontrol) includ, dar nu sunt limitate la:

- descoperirea unei erori semnificative în timpul unei reevaluări a muncii profesionistului contabil independent;
- raportarea asupra operării sistemelor financiare după ce tot acea persoană a fost implicată în elaborarea sau implementarea lor;
- pregătirea datelor originale utilizate pentru pregătirea unor înregistrări care fac obiectul unei misiuni de certificare;
- un membru al echipei de certificare care ocupă sau a ocupat recent funcția de director sau funcționar al clientului de certificare;
- un membru al echipei de certificare care este sau a fost recent angajat al clientului de certificare într-o poziție în care exercită o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză;
- prestarea unor servicii pentru un client al certificării care afectează direct subiectul în cauză.

Exemple de circumstanțe care pot genera o amenințare de favorizare includ, dar nu sunt limitate la:

- promovarea acțiunilor într-o entitate cotată, atunci când acea entitate este un client de audit al situațiilor financiare;
- apărarea unui client al certificării în cazul unor litigii sau în rezolvarea disputelor cu terțe părți.

Exemple de circumstanțe care pot genera o amenințare de familiaritate includ, dar nu sunt limitate la situațiile când:

- un membru al echipei de certificare are o rudă de gradul I sau un afin care ocupă funcția de director sau funcționar al clientului de certificare;
- un membru al echipei de certificare are o rudă de gradul I sau un afin care, ca angajat al clientului, este în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului misiunii de certificare;
- un fost partener al firmei ocupă funcția de director sau funcționar al clientului sau este angajat într-o poziție în care exercită o influență directă și semnificativă asupra subiectului misiunii de certificare;
- acceptarea unor cadouri sau a ospitalității din partea clientului, cu excepția cazului în care valoarea acestora este nesemnificativă;
- asocierea de lungă durată a unui membru important al echipei de certificare cu clientul certificării.

Exemple de circumstanțe care pot genera amenințarea de intimidare includ, dar nu sunt limitate la:

- amenințarea înlocuirii sau a concedierii făcute de clientul certificării;
- amenințarea cu litigiul;
- exercitarea unei presiuni în vederea reducerii inadecvate a cantității de muncă executate pentru a reduce onorariile.

Un profesionist contabil independent va observa, de asemenea, că situațiile specifice dau naștere unor amenințări specifice în ceea ce privește conformitatea cu unul sau mai multe principii fundamentale. Astfel de amenințări specifice, evident, nu pot fi clasificate. Fie în relații profesionale, fie în cele de afaceri, un contabil profesionist independent ar trebui să fie tot timpul atent la astfel de cazuri și amenințări.

Măsurile de protecție care ar putea elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil se împart în două mari categorii:

- măsuri de protecție generate de profesie, legislație sau reglementări; și
- măsuri de protecție în mediul de lucru.

În mediul de lucru, măsurile de protecție relevante vor varia de la caz la caz. Măsurile de protecție din cadrul mediului de lucru cuprind măsuri de protecție la nivelul firmei și măsuri de protecție specifice misiunii. Un profesionist contabil independent ar trebui să-și exercite raționamentul profesional pentru a determina cum să abordeze cel mai bine o amenințare identificată. Atunci când își exercită raționamentul, un profesionist contabil în practica publică ar trebui să considere dacă un terț rezonabil și în cunoștință de cauză, cunoscând toate informațiile relevante, inclusiv semnificația amenințării și măsurile de protecție aplicate, ar fi de acord că acestea sunt rezonabile. Această considerație ar fi afectată de către probleme cum ar fi semnificația amenințării, natura misiunii și structura firmei.

Măsurile de protecție din întreaga firmă în cadrul mediului de lucru ar putea include:

- poziția de conducător al firmei, care subliniază importanța respectării principiilor fundamentale;

- poziția de conducător al firmei, care accentuează preconizarea faptului că membrii echipei de certificare vor acționa în interesul public;

- politici și proceduri pentru a implementa și monitoriza controlul calității misiunilor de certificare;

- politici documentate de independență privind identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale, evaluarea importanței acestor amenințări și identificarea și aplicarea măsurilor de protecție pentru a elimina sau reduce până la un nivel acceptabil amenințările, diferite de cele care sunt în mod evident lipsite de importanță;

- pentru firmele care prestează misiuni de certificare, politici documentate privind independența, privind identificarea amenințărilor la adresa independenței, evaluarea semnificației acestor amenințări și evaluarea și aplicarea măsurilor de protecție pentru a elimina sau reduce aceste amenințări, altele decât cele care sunt în mod clar nesemnificative, la un nivel acceptabil;

- politici și proceduri interne documentate, care prevăd respectarea principiilor fundamentale;

- politici și proceduri care vor permite identificarea intereselor sau relațiilor dintre firmă sau membrii echipei de certificare și clienții certificării;

- politici și proceduri pentru a monitoriza și, atunci când este necesar, pentru a gestiona credibilitatea datelor privind veniturile ce provin de la un singur client al certificării;

- utilizarea unor parteneri diferiți și echipe cu tendințe separate de raportare în vederea prestării serviciilor de necertificare pentru un client al certificării;

- politici și proceduri pentru a interzice indivizilor care nu sunt membri ai echipei de certificare să influențeze inadecvat rezultatele misiunii de certificare;

- comunicarea la timp a politicilor și procedurilor unei firme, precum și a oricăror schimbări ale acestora către toți partenerii și personalul profesional, inclusiv instruirea și educarea corespunzătoare a acestora în ceea ce privește astfel de politici și proceduri;

- desemnarea unui membru cu experiență al conducerii drept responsabil pentru supravegherea funcționării adecvate a sistemului de control al calității;

- metode de consiliere a partenerilor și a personalului profesional al clientului certificării și al entităților asociate față de care trebuie să își păstreze independența;

- un mecanism disciplinar de promovare a conformității cu politicile și procedurile; și

- politici și proceduri publicate care să îi încurajeze și să îi abileze pe angajați să comunice nivelelor superioare din cadrul firmei orice problemă legată de conformitatea cu principiile fundamentale care îi preocupă.

Măsurile de protecție specifice misiunii în mediul de lucru ar putea să includă:

- implicarea unui profesionist contabil suplimentar pentru a revizui munca efectuată sau măcar pentru a oferi consiliere, dacă este necesar;
- consultarea unei terțe părți, cum ar fi un comitet de directori independent, un organ profesional normalizator sau un alt profesionist contabil;
- discutarea problemelor de etică cu persoane însărcinate cu guvernarea din cadrul clientului;
- prezentarea naturii serviciilor prestate și a mărimii onorariilor percepute către persoanele însărcinate cu guvernarea clientului;
- implicarea altei firme pentru a realiza sau a realiza din nou o parte din misiunea de certificare;
- rotația personalului echipei de certificare.

Depinzând de natura misiunii, un profesionist contabil independent poate, de asemenea, să se bazeze pe măsurile de protecție pe care le-a implementat clientul său. Totuși, nu este posibil să pună bază doar pe astfel de măsuri de protecție pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil.

Măsurile de protecție în interiorul clientului certificării includ următoarele situații:

- atunci când clientul alege firma independentă pentru desfășurarea misiunii, persoane din afara conducerii ratifică sau aprobă această alegere;
- clientul certificării are angajați competenți care pot lua decizii manageriale;
- clientul a implementat proceduri interne care asigură alegeri obiective în mandatarea misiunilor de necertificare; și
- clientul deține o structură de guvernare corporativă care asigură o supraveghere corespunzătoare și comunicarea informațiilor privind serviciile unei firme.

5.2. Acceptarea unui client

Înainte de acceptarea unei noi relații cu un client, un contabil profesionist independent ar trebui să ia în considerare dacă acceptarea ar crea anumite amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.

Problemele clientului care, dacă apar la suprafață, ar putea amenința conformitatea cu principiile fundamentale includ, de exemplu, implicarea clientului în activități ilegale (cum ar fi spălarea banilor), minciuna sau practici de raportare financiară care pot fi puse sub semnul întrebării.

Semnificația oricăror amenințări ar trebui să fie evaluată. Dacă amenințările identificate sunt altfel decât clar nesemnificative, ar trebui luate în considerare măsuri de protecție și ar trebui aplicate, după cum este cazul, pentru a le elimina și pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

Măsurile de protecție corespunzătoare ar putea include obținerea cunoștințelor și înțelegerea clientului, a proprietarilor săi, a celor din conducere și a celor responsabili pentru guvernarea sa și pentru activitățile de afaceri sau obținerea certitudinii că clientul este angajat să-și îmbunătățească practicile de guvernare corporativă sau instrumentele de control intern.

Atunci când nu este posibilă reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil, un profesionist contabil independent ar trebui să refuze să intre în relații cu clientul.

Deciziile privind acceptarea ar trebui revizuite periodic pentru misiunile repetate la același client.

Un profesionist contabil independent ar trebui să fie de acord să ofere acele servicii pe care are competența de a le presta. Înainte de a accepta o misiune specifică la un client, un profesionist contabil independent ar trebui să ia în considerare dacă acceptarea ar da naștere la orice amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare a interesului propriu la adresa competenței profesionale și a prudenței apare dacă echipa misiunii nu posedă sau nu poate dobândi competențele necesare pentru a își desfășura angajamentul (misiunea) cum trebuie.

Un profesionist contabil independent ar trebui să evalueze semnificația amenințărilor identificate și, dacă sunt altfel decât nesemnificative, ar trebui aplicate, după caz, măsuri de protecție pentru a le elimina și a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- dobândirea unui bagaj de cunoștințe corespunzător asupra naturii afacerii clientului, asupra complexității operațiunilor sale, asupra cerințelor specifice misiunii și asupra scopului, naturii și ariei de aplicabilitate a activității ce urmează a fi prestată;
- dobândirea cunoștințelor privind sectoarele industriale relevante sau aspecte-cheie;
- deținerea sau obținerea experienței în ceea ce privește cerințele relevante de raportare și ale organelor de reglementare;
- alocarea unui personal suficient și cu toate competențele necesare;
- utilizarea unor experți, acolo unde este necesar;
- convenirea unui orizont de timp realist pentru realizarea misiunii;
- respectarea politicilor și procedurilor de control al calității, elaborate pentru a oferi o asigurare rezonabilă că misiunile specifice sunt acceptate numai atunci când pot fi realizate cu competență.

Atunci când un profesionist contabil independent intenționează să se bazeze pe consilierea sau activitatea unui expert, profesionistul contabil independent trebuie să evalueze dacă această încredere este garantată. Profesionistul contabil independent trebuie să țină cont de factori cum sunt reputația, experiența, resursele disponibile și standardele profesionale și etice aplicabile. Aceste informații pot fi obținute dintr-o asociere anterioară cu respectivul expert sau din consultarea cu alte părți.

Un profesionist contabil independent care este solicitat pentru a înlocui un alt profesionist contabil independent sau care dorește să aplice pentru o misiune deținută în prezent de către un alt profesionist contabil independent trebuie să stabilească dacă există motive, profesionale sau de altă natură, pentru a nu accepta misiunea, cum ar fi circumstanțele care amenință conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o amenințare la adresa competenței profesionale și a prudenței dacă un profesionist contabil independent acceptă misiunea înainte de a cunoaște toate faptele necesare.

Trebuie evaluată importanța tuturor amenințărilor. În funcție de natura misiunii, acest lucru ar putea presupune comunicarea cu acel profesionist contabil existent, pentru a determina faptele și circumstanțele care stau la baza modificării propuse, astfel încât profesionistul contabil independent să poată decide dacă este corespunzător să accepte misiunea. De exemplu, este posibil ca motivele aparente pentru modificarea survenită în misiune să nu reflecte în totalitate faptele și este posibil ca acestea să indice contradicții cu acel profesionist contabil existent care să influențeze decizia de a accepta numirea.

Un profesionist contabil existent se află sub restricția confidențialității. Măsura în care profesionistul contabil independent poate și trebuie să discute cu profesionistul contabil propus depinde de natura misiunii și de:

- obținerea permisiunii clientului de a face acest lucru; sau
- cerințele legale sau etice privind acest tip de comunicări sau prezentări.

În absența unor instrucțiuni specifice din partea clientului, profesionistul contabil existent nu trebuie, în general, să ofere în mod voluntar informații despre afacerile clientului.

Dacă se identifică amenințări care sunt, în mod clar, mai mult decât nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsuri de protecție pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

Aceste măsuri de protecție pot include:

- discutarea fără rețineri a afacerilor clientului cu acel profesionist contabil existent, în întregime;
- solicitarea adresată profesionistului contabil existent să ofere informațiile cunoscute cu privire la orice fapte sau circumstanțe care, după părerea acestuia, ar trebui aduse la

cunoștință profesionistului contabil propus înainte ca acesta să decidă dacă acceptă sau nu misiunea;

- atunci când se răspunde cererilor de a înainta oferte, să se prezinte în respectiva ofertă că, înainte de a accepta misiunea, va fi solicitat contactul cu acel profesionist contabil existent, astfel încât să se poată cerceta dacă există motive profesionale sau de orice altă natură din cauza cărora numirea nu ar trebui acceptată.

Un profesionist contabil independent trebuie, în general, să obțină permisiunea clientului, de preferabil în scris, de a iniția discuțiile cu acel profesionist contabil existent. Odată obținută permisiunea, profesionistul contabil existent trebuie să respecte reglementările legale și de altă natură care guvernează astfel de cereri. Atunci când profesionistul contabil existent oferă informații, acestea trebuie să fie oferite cu onestitate și fără ambiguitate. Dacă profesionistul contabil propus nu reușește să comunice cu profesionistul contabil existent, cel propus trebuie să încerce să obțină informații cu privire la orice amenințări posibile prin alte metode, cum ar fi chestionarea părților terțe sau investigații de fond privind conducerea superioară sau pe cei însărcinați cu guvernarea clientului.

Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea metodelor de protecție și nu pot fi obținute, prin alte modalități, informații satisfăcătoare cu privire la fapte, un profesionist contabil independent trebuie să refuze misiunea.

Unui profesionist contabil independent i se poate solicita să realizeze activități complementare sau suplimentare față de activitatea profesionistului contabil existent. Aceste împrejurări pot da naștere la amenințări potențiale față de competența profesională și față de prudență, amenințări care rezultă, de exemplu, din informații incomplete sau din lipsa informațiilor. Măsurile de protecție față de aceste amenințări includ anunțarea profesionistului contabil existent cu privire la activitatea propusă, situație care dă contabilului existent ocazia de a oferi orice informații relevante necesare desfășurării corespunzătoare a activității.

5.3. Conflicte de interese

Un profesionist contabil independent trebuie să ia măsuri corespunzătoare pentru a identifica circumstanțele în care ar putea apărea un conflict de interese. Acest tip de circumstanțe ar putea genera amenințări la adresa respectării principiilor fundamentale. De exemplu, o amenințare la adresa obiectivității poate apărea atunci când un profesionist contabil independent concurează direct cu un client sau are o asociere în participație sau un acord similar cu un competitor important al clientului. O amenințare la adresa obiectivității sau confidențialității poate fi generată și atunci când un profesionist contabil independent prestează servicii pentru clienți ale căror interese sunt în conflict sau pentru clienți care au o dispută cu privire la aspectul sau tranzacția în cauză.

Un profesionist contabil independent trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări. Evaluarea include aprecierea, înainte de acceptarea sau continuarea relației sau misiunii specifice cu un client, dacă profesionistul contabil independent are interese de afaceri sau relații cu acel client sau cu o terță parte care ar putea genera amenințări. Dacă există și alte amenințări, cu excepția celor nesemnificative, trebuie luate în considerare și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

În funcție de circumstanțele care generează conflictul, măsurile de protecție trebuie, în general, să includă următoarele acțiuni ale profesionistului contabil independent:

- notificarea clientului cu privire la interesul de afaceri sau la activitățile firmei care ar putea reprezenta un conflict de interese și obținerea consimțământului clientului de a acționa în asemenea împrejurări;

- notificarea tuturor părților relevante cu privire la faptul că profesionistul contabil independent acționează în numele a două sau mai multe părți într-un aspect în privința căruia interesele lor sunt în conflict și obținerea consimțământului acestora de a acționa astfel;

- notificarea clientului cu privire la faptul că profesionistul contabil independent nu acționează în mod exclusiv pentru niciun client pentru furnizarea serviciilor propuse (de exemplu, într-un sector anume al pieței sau în ceea ce privește un anumit serviciu) și obținerea consimțământului clientului de a acționa astfel.

De asemenea, trebuie luate în considerare următoarele măsuri de protecție suplimentare:

- utilizarea unor echipe distincte ale misiunii;
- proceduri de împiedicare a accesului la informații (de exemplu, o strictă separare fizică a unor astfel de echipe, completarea confidențială și securizată a datelor);
- îndrumări clare pentru membrii echipei misiunii privind aspectele de siguranță și confidențialitate;
- utilizarea acordurilor de confidențialitate semnate de către angajați și partenerii firmei;
- examinarea regulată a aplicării măsurilor de protecție de către o persoană cu experiență și care nu este implicată în misiunile relevante ale clienților.

Atunci când un conflict de interese reprezintă o amenințare la adresa unuia sau mai multor principii fundamentale, inclusiv obiectivitatea, confidențialitatea sau comportamentul profesional, amenințare care nu poate fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, profesionistul contabil independent trebuie să concluzioneze că nu este corespunzător să accepte o anume misiune sau că este necesară demisionarea din una sau mai multe misiuni care sunt în conflict.

Când un profesionist contabil independent a solicitat consimțământul unui client de a acționa pentru o altă parte într-o problemă în care interesele celor doi sunt în conflict, iar acest consimțământ i-a fost refuzat de către client, atunci acesta nu trebuie să continue să acționeze în numele uneia dintre părțile implicate în problema care dă naștere unui conflict de interese.

5.4. Opinii suplimentare

Situațiile în care un profesionist contabil independent este solicitat să ofere o a doua opinie cu privire la aplicarea standardelor sau principiilor de contabilitate, raportare sau a altor standarde sau principii în anumite circumstanțe sau anumitor tranzacții de către o companie sau o entitate care nu este un client curent ori în numele acesteia pot genera amenințări față de conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o amenințare față de competența profesională și față de prudență în circumstanțe în care o a doua opinie nu se bazează pe același set de fapte ca cel pe care îl are la dispoziție profesionistul contabil existent sau se bazează pe probe necorespunzătoare. Importanța amenințării va depinde de circumstanțele cererii și de alte fapte și declarații disponibile, relevante pentru exprimarea unui raționament profesional.

Atunci când este solicitat să ofere o astfel de opinie, un profesionist contabil independent trebuie să evalueze importanța amenințărilor și, dacă acestea sunt altfel decât nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include obținerea permisiunii clientului de a contacta contabilul existent, descrierea, în cadrul comunicării cu acel client, a limitărilor aferente oricărei opinii și furnizarea unei copii a opiniei profesionistului contabil existent.

Dacă entitatea sau compania ce solicită opinia nu va permite comunicarea cu acel profesionist contabil existent, un profesionist contabil independent trebuie să evalueze dacă în circumstanțele date este corespunzător să ofere opinia cerută.

5.5. Onorarii și alte tipuri de remunerații

Atunci când încep negocierile privind serviciile profesionale, un profesionist contabil independent poate percepe orice onorariu pe care îl consideră corespunzător. Faptul că un profesionist contabil independent percepe un onorariu mai mic decât altul nu este, în sine, neetic; cu toate acestea, pot exista amenințări față de conformitatea cu principiile fundamentale

care apar din nivelul onorariului perceput. De exemplu, o amenințare cauzată de interesul propriu față de competența profesională și față de prudență este generată dacă respectivul onorariu perceput este atât de mic încât ar putea fi dificil să se realizeze misiunea în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.

Importanța unor astfel de amenințări depinde de factori cum ar fi nivelul onorariului perceput și serviciile pentru care se aplică. Ținând cont de aceste potențiale amenințări, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție care pot fi aplicate includ:

- atragerea atenției clientului cu privire la condițiile misiunii și, în special, cu privire la baza pe care sunt percepute comisioanele și cu privire la ce servicii sunt acoperite de comisionul perceput;
- alocarea timpului și personalului calificat necesare pentru realizarea sarcinii.

Comisioanele contingente sunt adesea utilizate pentru anumite tipuri de misiuni de altă natură decât cele de certificare. Totuși, ele pot genera, în anumite circumstanțe, amenințări față de respectarea principiilor fundamentale. Ele ar putea genera o amenințare a obiectivității de către interesul propriu. Importanța acestor amenințări depinde de factori precum: natura misiunii; gama valorilor posibile ale onorariului; baza pentru determinarea onorariului; dacă rezultatul tranzacției este examinat de o terță parte independentă.

Importanța unor astfel de amenințări trebuie evaluată și, dacă acestea sunt altfel decât nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- un precontract scris cu clientul privind baza de remunerare;
- prezentarea pentru grupul-țintă de utilizatori a activității realizate de către profesionistul contabil independent și a bazei de remunerare;
- politici și proceduri de control al calității;
- examinarea de către o terță parte obiectivă a activității realizate de către profesionistul contabil independent.

5.6. Marketingul serviciilor profesionale prestate de contabil

Atunci când un profesionist contabil independent solicită noi misiuni prin publicitate sau alte tipuri de marketing, pot exista amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare de către interesul propriu a conformității cu principiul comportamentului profesional este generată dacă serviciile, realizările sau produsele sunt promovate într-un mod care este inconsecvent cu acest principiu.

Un profesionist contabil independent nu trebuie să compromită profesia atunci când promovează serviciile profesionale. Profesionistul contabil independent trebuie să fie onest și loial și nu trebuie:

- să exagereze calitatea serviciilor oferite, a calificărilor deținute sau a experienței câștigate;
- să facă referiri compromițătoare la comparații nefundamentate cu activitatea altora.

Dacă profesionistul contabil independent are îndoieli cu privire la caracterul adecvat al unei anumite forme de publicitate sau promovare, profesionistul contabil independent trebuie să se consulte cu organismul profesional relevant.

Profesioniștii contabili pot face uz numai de titlurile sau diplomele eliberate de stat sau de școli sau instituții de învățământ atestate legal.

Prin publicitate se înțelege comunicarea către public a informațiilor asupra serviciilor oferite sau a calificărilor pe care le posedă un profesionist contabil, în scopul obținerii de lucrări. Anunțul este comunicarea către public a unor fapte privind un profesionist contabil, care nu sunt destinate pentru promovarea acestui profesionist sau a societății sale. Oferta, directă sau indirectă, este concretizată în demersurile făcute pe lângă un eventual client, în scopul de a-i

propune servicii profesionale. Publicitatea și oferta sunt permise exclusiv pentru liber-profesioniștii contabili – membri activi ai CECCAR. Sunt interzise:

- inserările personale făcute în presă, în publicațiile profesionale sau altele, prin scrisori, afișe, circulare, reclame, cinema, TV, radiodifuziune și, în general, toate procedeele publicitare, atunci când acestea folosesc comparații cu alți membri sau, prin modul de prezentare și conținut, aduc prejudicii în vreun fel altor membri;

- oferta, atunci când prin ea se atribuie remize din onorariu, comisioane, tarife reduse sau alte avantaje, precum și atunci când face în vreun fel uz de un mandat politic sau de o misiune sau funcție administrativă.

Anunțurile sunt permise în următoarele cazuri:

- a) anunțurile în presă, cu condiția să nu contravină regulilor de etică profesională, trebuind, de asemenea:

- să aibă un caracter sobru și informativ;

- să respecte un format corespunzător pentru fiecare publicație;

- b) inserarea în presa locală a unor avize informând publicul despre o primă deschidere de cabinet sau schimbare de adresă;

- c) inserările în anuare, cărți de telefon, cataloage de firme etc. sunt autorizate cu condiția de a fi limitate la indicarea informațiilor necesare utilizatorului pentru a contacta cabinetul.

Se pot tipări broșuri de prezentare a cabinetului sau a societății de expertiză, ce se vor distribui elevilor, studenților sau candidaților la un post oferit de acestea sau clienților; broșura va trebui să cuprindă, în mod obligatoriu, informații despre istoricul, principiile de comportament, lucrările executate, numele și prenumele clienților, modalitatea de recrutare, formarea și evoluția în carieră a membrilor cabinetului sau societății.

Profesioniștii contabili pot folosi emblema CECCAR pe hârtia cu antet destinată corespondenței.

5.7. Cadouri și ospitalitate

Este posibil ca unui profesionist contabil independent sau unui afin sau unei rude apropiate a acestuia să i se ofere cadouri sau ospitalitate din partea unui client. O astfel de ofertă generează amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, amenințări ale obiectivității de către interesul propriu pot fi create dacă este acceptat un cadou din partea unui client; amenințări ale intimidării la adresa obiectivității pot apărea în urma divulgării în public a unor astfel de oferte.

Importanța unor astfel de amenințări depinde de natura, valoarea și interesul din spatele ofertei. Atunci când sunt oferite unui profesionist contabil independent cadouri și ospitalitate pe care o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză le-ar considera în mod clar nesemnificative, acesta poate concluziona că oferta este făcută în cursul normal al afacerilor, fără intenția specifică de a influența luarea deciziilor sau de a obține informații. În astfel de cazuri, profesionistul contabil independent poate concluziona, în general, că nu există o amenințare importantă la adresa conformității cu principiile fundamentale.

Dacă este clar că amenințările evaluate nu sunt nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduce la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, un profesionist contabil independent nu trebuie să accepte o astfel de ofertă.

5.8. Obiectivitate – toate serviciile

Un profesionist contabil independent trebuie să aibă în vedere, atunci când oferă orice servicii profesionale, dacă există amenințări la adresa conformității cu principiul fundamental al obiectivității care rezultă din interese în relațiile cu un client sau cu directori, funcționari sau angajați. De exemplu, o amenințare a obiectivității de către familiaritate poate fi generată de o relație de familie, relație apropiată personală sau relație de afaceri.

Un profesionist contabil independent care oferă un serviciu de audit trebuie să fie independent față de clientul auditării. Independența de fapt și de drept este necesară pentru a permite profesionistului contabil independent să exprime o opinie și să fie perceput ca exprimând o concluzie neafectată de erori, conflict de interese sau influența necorespunzătoare a altor părți.

Existența amenințărilor la adresa obiectivității în oferirea oricărui serviciu profesional va depinde de circumstanțele particulare ale misiunii și de natura activității pe care profesionistul contabil independent o realizează.

Un profesionist contabil independent trebuie să evalueze importanța amenințărilor identificate și, dacă acestea nu sunt nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- retragerea din echipa misiunii;
- proceduri de supraveghere;
- terminarea relației financiare sau de afaceri care generează amenințarea;
- discutarea problemei cu nivelurile superioare ale conducerii firmei;
- discutarea problemei cu cei însărcinați cu guvernarea clientului.

VI. Activitatea prestată de profesioniștii contabili angajați

6.1. Aspecte introductive

Investitorii, creditorii, angajatorii și alte sectoare ale comunității de afaceri, precum și guvernările și publicul larg se pot baza pe activitatea profesioniștilor contabili angajați. Aceștia pot fi unici responsabili sau responsabili în comun de întocmirea și raportarea informațiilor financiare și de altă natură pe care se pot baza organizațiile angajatoare și terțele părți. Aceștia pot fi responsabili și de oferirea unei administrări financiare eficiente și a unei consultanțe competente cu privire la varietatea aspectelor legate de profesie.

Un profesionist contabil angajat poate fi salariat, partener, director (executiv sau nonexecutiv), manager proprietar, voluntar sau unul care lucrează pentru una ori mai multe organizații angajatoare. Forma legală a relației cu organizațiile angajatoare, dacă există, nu are niciun efect asupra responsabilităților etice care revin profesioniștilor contabili angajați.

Un profesionist contabil angajat are responsabilitatea de a duce mai departe scopurile legitime ale organizației sale angajatoare. Codul etic nu încearcă să împiedice un profesionist contabil angajat de la îndeplinirea acestor responsabilități, dar ia în considerare circumstanțele în care pot apărea conflicte, doar din datoria de a respecta principiile fundamentale.

Un profesionist contabil angajat deține, de obicei, o poziție superioară într-o organizație. Cu cât nivelul poziției este mai înalt, cu atât vor fi mai mari capacitatea și posibilitatea de a influența evenimentele, practicile și atitudinile. De la un profesionist contabil angajat se așteaptă să încurajeze o cultură bazată pe etică într-o organizație angajatoare care subliniază importanța pe care conducerea superioară o acordă conduitei etice.

6.2. Conflicte potențiale

Un profesionist contabil angajat are obligația profesională de a se conforma principiilor fundamentale. Pot exista totuși situații în care responsabilitățile acestora față de o organizație angajatoare și obligațiile profesionale de a se conforma principiilor fundamentale intră în conflict. De obicei, un profesionist contabil angajat trebuie să susțină obiectivele legitime și etice enunțate de către angajator și regulile și procedurile stabilite în sprijinul acestor obiective. Cu toate acestea, atunci când conformitatea cu principiile fundamentale este amenințată, un profesionist contabil angajat trebuie să aibă în vedere modul în care va reacționa în aceste situații.

Ca o consecință a responsabilităților față de o organizație angajatoare, un profesionist contabil angajat se poate afla sub presiunea de a acționa sau de a se comporta într-un mod care să amenințe direct ori indirect conformitatea cu principiile fundamentale. Astfel de presiuni pot fi explicite sau implicite; ele pot veni de la un supervisor, manager, director sau altă persoană din cadrul organizației angajatoare. Un profesionist contabil angajat poate să se confrunte cu presiuni legate de: încălcarea legii sau a reglementărilor; încălcarea standardelor tehnice sau profesionale; facilitarea strategiilor lipsite de etică și ilegale de gestionare a veniturilor; minciuna sau inducerea în eroare involuntară (inclusiv inducerea în eroare prin păstrarea tăcerii) a altor persoane, în special a auditorilor organizației angajatoare; sau a reglementatorilor; emiterea sau alt tip de asociere cu un raport financiar ori nefinanciar care reprezintă în mod semnificativ eronat faptele, inclusiv situații legate de situațiile financiare, respectarea fiscalității, respectarea legilor sau rapoarte solicitate de către organele de reglementare a titlurilor de valoare.

Semnificația amenințărilor generate de astfel de presiuni, cum ar fi cele legate de intimidare, trebuie evaluată și, dacă sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, trebuie avute în vedere măsuri de protecție ce trebuie aplicate pentru a elimina sau reduce la un nivel acceptabil aceste amenințări. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- obținerea unei consilieri, când este cazul, din interiorul organizației angajatoare, de la un consilier profesionist independent sau de la un organism profesional relevant;
- existența unui proces oficial de soluționare a disputelor în interiorul organizației angajatoare;
- apelarea la consultanța juridică.

6.3. Întocmirea și raportarea informațiilor

Profesionistul contabil angajat este adesea implicat în întocmirea și raportarea informațiilor care pot fi fie făcute publice, fie utilizate de către alte persoane din interiorul sau exteriorul organizației angajatoare. Astfel de informații pot include informații financiare sau administrative, de exemplu: prognoze și bugete, situații financiare, discuții administrative și analize și scrisoarea de declarație a conducerii, furnizată auditorilor ca parte a unui audit al situațiilor financiare. Un profesionist contabil angajat trebuie să întocmească sau să prezinte astfel de informații în mod corect, just și în conformitate cu standardele profesionale relevante, astfel încât informațiile să fie înțelese în contextul lor.

Un profesionist contabil angajat care are responsabilitatea de a întocmi sau a aproba situații financiare de uz general pentru o organizație angajatoare trebuie să se asigure că acele situații financiare sunt prezentate în conformitate cu standardele aplicabile de raportare financiară.

Un profesionist contabil angajat trebuie să mențină informațiile pentru care este responsabil, astfel încât acestea:

- să descrie clar natura reală a tranzacțiilor de afaceri, a activelor și a datoriilor;
- să clasifice și să înregistreze informațiile în timp util și într-un mod adecvat; și
- să reprezinte faptele cu acuratețe și în mod complet din toate punctele de vedere.

Amenințările ce vizează conformitatea cu principiile fundamentale, de exemplu cele generate de interesul propriu, de obiectivitate sau de competență profesională și prudență, pot apărea atunci când un profesionist contabil angajat poate fi în pericol (fie din exterior, fie prin posibilitatea unui câștig personal) de a fi asociat cu informații eronate sau cu informații eronate generate de acțiunile altor persoane.

Importanța unor astfel de amenințări va depinde de factori cum ar fi sursa presiunilor și gradul în care informațiile sunt sau pot fi eronate. Importanța amenințărilor trebuie să fie evaluată și, dacă sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, trebuie luate în considerare și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce aceste amenințări la un nivel acceptabil. Acest tip de măsuri de protecție poate include consultarea superiorilor din

cadrul organizației angajatoare, de exemplu comitetul de audit sau alt corp responsabil cu guvernarea ori alt organism profesional relevant.

Atunci când nu este posibilă reducerea amenințării la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat ar trebui să refuze să rămână asociat cu informațiile pe care le consideră că sunt sau pot fi eronate. Dacă profesionistul contabil angajat este conștient de faptul că emiterea unor informații eronate este fie semnificativă, fie persistentă, acesta trebuie să aibă în vedere informarea autorităților competente. Un contabil angajat poate, de asemenea, să facă apel la consultanță juridică sau să demisioneze.

6.4. Luarea de măsuri în cunoștință de cauză

Principiul fundamental al competenței profesionale și al prudenței solicită ca un profesionist contabil angajat să se implice doar în misiuni semnificative pentru care deține sau poate obține suficientă formare de specialitate ori suficientă experiență. Un profesionist contabil angajat trebuie să nu inducă în eroare, în mod voluntar, un angajator cu privire la nivelul de pregătire și experiență, nici nu trebuie să omită să facă apel la consilierea de specialitate adecvată și asistență atunci când este cazul.

Situațiile care amenință capacitatea unui profesionist contabil angajat de a-și îndeplini îndatoririle cu un suficient grad de competență profesională și prudență includ: insuficient timp pentru a realiza și încheia în mod adecvat sarcinile relevante; informații incomplete, restricționate sau uneori inadecvate pentru îndeplinirea sarcinilor în mod adecvat; insuficientă experiență, formare și/sau pregătire; resurse necorespunzătoare pentru îndeplinirea adecvată a sarcinilor.

Semnificația unor astfel de amenințări va depinde de factori cum ar fi gradul în care profesionistul contabil angajat colaborează cu ceilalți, vechimea relativă în domeniu și nivelul de supervizare și de examinare aplicat activității. Importanța amenințărilor trebuie evaluată și, dacă acestea sunt în mod clar semnificative, trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție vizate pot include:

- obținerea unei formări sau a unei consilieri suplimentare;
- asigurarea că există suficient timp disponibil pentru a îndeplini sarcinile relevante;
- obținerea asistenței de la persoane care au experiența necesară;
- consultarea, dacă este cazul, cu: superiorii din cadrul organizației angajatoare; experți independenți; sau un organism profesional relevant.

Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil, profesionistul contabil angajat trebuie să aibă în vedere dacă să refuze sau nu îndeplinirea sarcinilor respective. Dacă profesionistul contabil angajat determină că refuzul este adecvat, motivele pentru a face acest lucru trebuie să fie clar comunicate.

6.5. Interese financiare

Un profesionist contabil angajat poate avea interese financiare sau poate fi la curent cu interesele financiare ale rudelor apropiate sau ale afinilor, care ar putea în unele situații să conducă la amenințări generate de conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, amenințările generate de interesul propriu la adresa obiectivității sau confidențialității pot fi cauzate de existența unui motiv sau a unei ocazii de a manipula informații sensibile referitoare la preț pentru a câștiga beneficii financiare. Exemple de situații care pot conduce la amenințări generate de interesul propriu includ, dar nu sunt limitate la situații în care un profesionist contabil angajat sau o rudă ori afin al acestuia: deține un interes financiar direct sau indirect în organizația angajatoare și valoarea acestui interes poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat; este eligibil pentru o primă aferentă unui profit și valoarea primei poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat; deține, direct sau indirect, opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare, a căror valoare poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat; deține, direct sau indirect,

opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare, care sunt sau vor fi în curând eligibile pentru conversie; sau se poate califica pentru opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare ori pentru prime aferente performanței. În evaluarea semnificației unei astfel de amenințări și a măsurilor de protecție adecvate care trebuie aplicate pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat trebuie să examineze natura interesului financiar. Aceasta include o evaluare a semnificației interesului financiar și dacă acesta este direct sau indirect. În mod clar, ceea ce constituie un interes semnificativ sau de valoare într-o organizație angajatoare variază de la persoană la persoană, în funcție de circumstanțele personale.

Dacă amenințările sunt în mod clar semnificative, măsurile de protecție sunt analizate și aplicate așa cum este necesar pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- politici și proceduri ale unui comitet independent de conducere pentru a determina nivelul de formă a remunerației conducerii superioare;
- prezentarea informațiilor cu privire la toate interesele relevante și la orice planuri de tranzacționare a acțiunilor relevante pentru cei care sunt însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare, conform oricăror politici interne;
- consultarea, atunci când este cazul, cu superiorii din cadrul organizațiilor angajatoare;
- consultarea, atunci când este cazul, cu cei însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare sau a organismelor profesionale relevante;
- proceduri de audit interne și externe;
- educație actualizată cu privire la aspecte legate de etică și restricții legale și alte reglementări privitoare la un potențial trafic intern.

Un profesionist contabil angajat nu trebuie nici să manipuleze informația, nici să utilizeze informații confidențiale în interes propriu.

6.6. Stimulente, acceptarea sau emiterea de oferte

Unui profesionist contabil angajat, unui afin sau unei rude apropiate i se poate oferi un stimulent. Stimulentele pot lua forme diferite, incluzând cadouri, ospitalitate, tratamente preferențiale și solicitarea necorespunzătoare de relații de prietenie și loialitate.

Ofertele de stimulente pot reprezenta amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Când unui profesionist contabil angajat sau unui afin ori unei rude afiliate i se oferă un stimulent, situația trebuie atent evaluată. Amenințările generate de interesul propriu cu privire la obiectivitate sau confidențialitate apar atunci când un stimulent este oferit pentru a influența acțiunile sau deciziile, pentru a încuraja un comportament ilegal sau incorect ori pentru a obține informații confidențiale. Amenințările generate de intimidare cu privire la obiectivitate sau confidențialitate apar dacă astfel de stimulente sunt acceptate și sunt urmate de amenințări de a face publică oferta respectivă, dăunând astfel fie reputației profesionistului contabil angajat, fie reputației afinului sau rudei apropiate a acestuia.

Importanța acestor amenințări va depinde de natura, valoarea și intenția din spatele ofertei. Dacă o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză, la curent cu toate informațiile relevante, va considera stimulentul ca nesemnificativ, fără scopul de a încuraja un comportament lipsit de etică, atunci un profesionist contabil angajat poate considera oferta ca aparținând cursului normal al activității, fără a reprezenta o amenințare generată de conformitatea cu principiile fundamentale.

Dacă amenințările evaluate sunt în mod clar semnificative, ar trebui luate în calcul și aplicate măsuri de protecție pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil. Când aceste amenințări nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție, profesionistul contabil angajat nu ar trebui să accepte stimulentul. Cum amenințările reale sau aparente la adresa respectării principiilor fundamentale nu sunt generate

doar de acceptarea unui stimulent, ci și, uneori, prin simplul fapt că o ofertă a fost făcută în acest sens, măsuri de protecție suplimentare ar trebui adoptate. Un profesionist contabil angajat ar trebui să evalueze riscul asociat tuturor ofertelor de acest gen și ar trebui să ia în considerare dacă acțiuni de tipul celor de mai jos ar trebui întreprinse:

a) când s-au făcut astfel de oferte, să informeze în cel mai scurt timp nivelurile superioare de conducere sau nivelurile însărcinate cu guvernarea organizației angajatoare;

b) să informeze părțile terțe despre această ofertă – de exemplu, un organism profesional sau angajatorul persoanei care a făcut oferta; un profesionist contabil angajat ar trebui totuși să facă apel la consultanță juridică înainte de a trece la această etapă; și

c) să îi pună, în cel mai scurt timp, la curent pe afini și pe rudele apropiate asupra amenințărilor relevante și măsurilor de protecție ce trebuie luate, dacă aceștia ocupă poziții ce pot permite oferirea de stimulente, de exemplu ca urmare a situației lor profesionale; și

d) să informeze conducerea superioară sau pe cei însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare atunci când afinii sau rudele apropiate sunt angajați de către competiție sau de potențialii furnizori ai acelei organizații.

Un profesionist contabil angajat se poate afla într-o situație în care se preconizează că sau este presat să ofere stimulente pentru a subordona raționamentul altor persoane ori organizații, pentru a influența procesul decizional sau obținerea de informații confidențiale.

Astfel de presiuni pot veni din interiorul organizației angajatoare, de exemplu din partea unui coleg sau a unui superior. Ele pot veni și de la o persoană sau de la o organizație din exterior care sugerează acțiuni sau decizii de afaceri ce pot fi avantajoase organizației angajatoare, influențând probabil activitatea unui profesionist contabil angajat.

Un profesionist contabil angajat nu trebuie să ofere un stimulent pentru a influența în mod nefavorabil raționamentul profesional al unei terțe părți.

Articolul 11. Operațiuni interzise

Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

Notă:

Art. 11 a fost modificat prin pct. 14 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.G. nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare;
- Legea societăților nr. 31/1990.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește operațiunile care sunt interzise în contabilitate. Cu alte cuvinte, deținerea de către entitate a activelor cu orice titlu, înregistrarea surselor de proveniență a acestora și a faptelor economice fără documentarea și reflectarea acestora în contabilitate nu sunt permise.

II. Comentariu

2.1. Aspecte privind operațiunile interzise

Prin operațiuni interzise se înțeleg operațiuni oprite, nepermise sau operațiuni neautorizate în mod imperativ de legiuitor. În lista categoriilor de operațiuni interzise sunt deținerea, cu orice titlu, de elemente patrimoniale fără să fie înregistrate în contabilitate și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate.

Neînregistrarea unor operațiuni în contabilitate conduce în mod inevitabil la denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț. Cu alte cuvinte, contabilitatea va reflecta date și informații necorespunzătoare cu realitatea.

Legiuitorul a stabilit că deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datorilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise, având în vedere că efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate constituie infracțiunea de fals intelectual și se pedepsește conform legii penale.

2.2. Regulile aplicate operațiunilor de încasări și plăți între persoanele juridice conform O.G. nr. 15/1996

Pentru întărirea disciplinei financiare și evitarea evaziunii fiscale, operațiunile de încasări și plăți între persoanele juridice se vor efectua numai prin instrumente de plată fără numerar.

Prin excepție, persoanele juridice pot efectua plăți în numerar în următoarele cazuri: plata salariilor și a altor drepturi de personal; alte operațiuni de plăți ale persoanelor juridice cu persoane fizice; plăți către persoane juridice în limita unui plafon zilnic maxim de 10.000 lei, plățile către o singură persoană juridică fiind admise în limita unui plafon zilnic în sumă de 5.000 lei. Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către furnizorii de bunuri și servicii, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei. Se admit plăți către o singură persoană juridică în limita unui plafon zilnic în numerar în sumă de 10.000 lei, în cazul plăților către rețelele de magazine de tipul „cash & carry”, care sunt organizate și funcționează în baza legislației în vigoare. Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către astfel de magazine, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 10.000 lei.

Nu sunt plafonate următoarele operațiuni:

- depunerile în conturile persoanelor juridice, deschise la societățile comerciale bancare, care pot fi făcute și de alte persoane juridice, neplafonat;
- cheltuielile de deplasare în interes de serviciu, în limita sumelor convenite pentru plata transportului, a diurnei, a indemnizației și a cazării pe timpul deplasării, precum și a cheltuielilor neprevăzute, efectuate în acest sens;
- cheltuielile de protocol ocazionate de organizarea de conferințe, de simpozioane și de alte asemenea acțiuni, în condițiile baremurilor stabilite de normele legale în vigoare.

Încasările zilnice în numerar pentru fiecare casierie de la o persoană juridică nu pot depăși plafonul stabilit. Pentru nerespectarea celor de mai sus amenda este 5.000-10.000 lei.

Este interzisă acordarea unor facilități de preț clienților, persoane juridice, care efectuează plata în numerar. Amenda pentru această abatere este 2.500-5.000 lei.

Transferul banilor din contul persoanelor juridice în contul persoanelor fizice se va face în mod obligatoriu prin prezentarea documentelor justificative legale, în caz contrar fapta se va sancționa cu amendă de la 1.000 lei la 5.000 lei.

2.3. Regulile aplicate operațiunilor de creditare de către societate a administratorilor acesteia conform Legii nr. 31/1990

Este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia prin intermediul unor operațiuni, precum:

- acordarea de împrumuturi administratorilor;
- acordarea de avantaje financiare administratorilor cu ocazia sau ulterior încheierii de către societate cu aceștia de operațiuni de livrare de bunuri, prestări de servicii sau executare de lucrări;
- garantarea directă ori indirectă, în tot sau în parte, a oricăror împrumuturi acordate administratorilor, concomitentă ori ulterioară acordării împrumutului;
- garantarea directă ori indirectă, în tot sau în parte, a executării de către administratori a oricăror alte obligații personale ale acestora față de terțe persoane;
- dobândirea cu titlu oneros ori plata, în tot sau în parte, a unei creanțe ce are drept obiect un împrumut acordat de o terță persoană administratorilor ori o altă prestație personală a acestora.

Aspectele privind interdicția creditării de către societate a administratorilor acesteia sunt aplicabile și operațiunilor în care sunt interesați soțul sau soția, rudele ori afinii până la gradul al IV-lea inclusiv ai administratorului; de asemenea, dacă operațiunea privește o societate la care una dintre persoanele anterior menționate este administrator ori deține, singură sau împreună cu una dintre persoanele sus-menționate, o cotă de cel puțin 20% din valoarea capitalului social subscris.

Nu este interzisă creditarea de către societate a administratorilor acesteia în cazul operațiunilor a căror valoare exigibilă cumulată este inferioară echivalentului în lei al sumei de 5.000 de euro.

2.4. Răspunderea persoanelor care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate documente justificative

Este interzis să se înregistreze operațiuni economice și financiare în contabilitate care nu au la bază documente justificative. Orice document justificativ care a fost utilizat pentru a fi înregistrat în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care l-au înregistrat în contabilitate, după caz. Prin urmare, persoanele care semnează un document justificativ răspund în fața legii pentru modalitatea în care și-au executat atribuțiile.

Articolul 12. Contabilitatea imobilizărilor și a stocurilor

(1) Contabilitatea imobilizărilor se ține pe categorii și pe fiecare obiect de evidență.

(2) Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric, în condițiile stabilite de reglementările legale.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește regulile pentru tratamentul contabil aplicabil imobilizărilor și stocurilor existente într-o societate. Contabilitatea activelor pe termen lung se ține pe fiecare obiect de

evidență, în expresie cantitativă și valorică, iar contabilitatea stocurilor se ține în expresie cantitativă și valorică sau numai în expresie valorică.

II. Comentariu

2.1. Arhitectura conturilor de imobilizări și a stocuri

Clasa 2 – Conturi de imobilizări

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire (A)

203. Cheltuieli de dezvoltare (A)

205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)

207. Fond comercial

2071. Fond comercial pozitiv (A)

2075. Fond comercial negativ (P)

208. Alte imobilizări necorporale (A)

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri și amenajări de terenuri (A)

2111. Terenuri

2112. Amenajări de terenuri

212. Construcții (A)

213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații

2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) (A)

2132. Aparatură și instalații de măsurare, control și reglare (A)

2133. Mijloace de transport (A)

2134. Animale și plantații (A)

214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (A)

22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE

223. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații în curs de aprovizionare (A)

224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare (A)

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231. Imobilizări corporale în curs de execuție (A)

232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)

233. Imobilizări necorporale în curs de execuție (A)

234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)

263. Interese de participare (A)

264. Titluri puse în echivalență (A)

265. Alte titluri imobilizate (A)

267. Creanțe imobilizate

2671. Sume datorate de entitățile afiliate (A)

2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate (A)

2673. Creanțe legate de interesele de participare (A)

2674. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare (A)

2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)

2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)

2677. Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți (A).

2678. Alte creanțe imobilizate (A)

2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)

269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)

- 2692. Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare (P)
- 2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)
- 28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
- 280. Amortizări privind imobilizările necorporale
- 2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
- 2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
- 2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
- 2807. Amortizarea fondului comercial (P)
- 2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
- 281. Amortizări privind imobilizările corporale
- 2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
- 2812. Amortizarea construcțiilor (P)
- 2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor (P)
- 2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)
- 29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
- 290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
- 2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
- 2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
- 2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial (P)
- 2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)
- 291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
- 2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri (P)
- 2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P)
- 2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor (P)
- 2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)
- 293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție
- 2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)
- 2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție (P)
- 296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
- 2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare (P)
- 2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
- 2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate (P)
- 2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare (P)
- 2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
- 2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)

Clasa 3 – Conturi de stocuri și producție în curs de execuție

- 30. STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE
- 301. Materii prime (A)
- 302. Materiale consumabile
- 3021. Materiale auxiliare (A)
- 3022. Combustibili (A)
- 3023. Materiale pentru ambalat (A)
- 3024. Piese de schimb (A)
- 3025. Semințe și materiale de plantat (A)
- 3026. Furaje (A)
- 3028. Alte materiale consumabile (A)
- 303. Materiale de natura obiectelor de Inventar (A)
- 308. Diferențe de preț la materii prime și materiale (A/P)
- 32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE
- 321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)
- 322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)
- 323. Materiale de natura obiectelor de Inventar în curs de aprovizionare (A)

- 326. Animale în curs de aprovizionare (A)
- 327. Mărfuri în curs de aprovizionare (A)
- 328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)
- 33. PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE
- 331. Produse în curs de execuție (A)
- 332. Servicii în curs de execuție (A)
- 34. PRODUSE
- 341. Semifabricate (A)
- 345. Produse finite (A)
- 346. Produse reziduale (A)
- 348. Diferențe de preț la produse (A/P)
- 35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
- 351. Materii și materiale aflate la terți (A)
- 354. Produse aflate la terți (A)
- 356. Animale aflate la terți (A)
- 357. Mărfuri aflate la terți (A)
- 358. Ambalaje aflate la terți (A)
- 36. ANIMALE
- 361. Animale și păsări (A)
- 368. Diferențe de preț la animale și păsări (A/P)
- 37. MĂRFURI
- 371. Mărfuri (A)
- 378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)
- 38. AMBALAJE
- 381. Ambalaje (A)
- 388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)
- 39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
- 391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)
- 392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
- 3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
- 3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)
- 393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)
- 394. Ajustări pentru deprecierea produselor
- 3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
- 3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
- 3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
- 395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
- 3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți (P)
- 3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)
- 3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)
- 3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)
- 3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți (P)
- 3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)
- 3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)
- 396. Ajustări pentru deprecierea animalelor (P)
- 397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
- 398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

Clasa 5 – Conturi de trezorerie

- 50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT
- 501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
- 505. Obligațiuni emise și răscumpărate (A)
- 506. Obligațiuni (A)
- 508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
- 5081. Alte titluri de plasament (A)
- 5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament (A)

- 509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
- 5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
- 5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)
- 51. CONTURI LA BĂNCI
- 511. Valori de încasat
- 5112. Cecuri de încasat (A)
- 5113. Efecte de încasat (A)
- 5114. Efecte remise spre scontare (A)
- 512. Conturi curente la bănci
- 5121. Conturi la bănci în lei (A)
- 5124. Conturi la bănci în valută (A)
- 5125. Sume în curs de decontare (A)
- 518. Dobânzi
- 5186. Dobânzi de plătit (P)
- 5187. Dobânzi de încasat (A)
- 519. Credite bancare pe termen scurt
- 5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
- 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (P)
- 5193. Credite externe guvernamentale (P)
- 5194. Credite externe garantate de stat (P)
- 5195. Credite externe garantate de bănci (P)
- 5196. Credite de la trezoreria statului (P)
- 5197. Credite interne garantate de stat (P)
- 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)
- 53. CASA
- 531. Casa
- 5311. Casa în lei (A)
- 5314. Casa în valută (A)
- 532. Alte valori
- 5321. Timbre fiscale și poștale (A)
- 5322. Bilete de tratament și odihnă (A)
- 5323. Tichete și bilete de călătorie (A)
- 5328. Alte valori (A)
- 54. ACREDITIVE
- 541. Acreditiv
- 5411. Acreditiv în lei (A)
- 5412. Acreditiv în valută (A)
- 542. Avansuri de trezorerie (A)
- 58. VIRAMENTE INTERNE
- 581. Viramente interne (A/P)
- 59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
- 591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
- 595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate (P)
- 596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)
- 598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate (P)

2.2. Tehnici contabile privind activele imobilizate

Reguli de evaluare de bază

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție. Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar către entitate. Potențialul poate fi unul productiv, fiind parte a activităților de exploatare ale entității.

Activele imobilizate cuprind acele active destinate utilizării pe o bază continuă, pe o perioadă mai mare de un an, în scopul desfășurării activităților entității. Drepturile asupra proprietăților imobiliare și alte drepturi similare, trebuie prezentate la „Terenuri și construcții”.

Mișcările diverselor elemente de imobilizări se prezintă în notele explicative. În acest scop, se prezintă distinct, începând cu costul de achiziție sau costul de producție, pentru fiecare element de imobilizare, pe de o parte, creșterile, cedările și transferurile în cursul exercițiului financiar, iar, pe de altă parte, ajustările cumulate de valoare la începutul exercițiului financiar și la data bilanțului, precum și rectificările efectuate în cursul exercițiului financiar asupra ajustărilor de valoare din exercițiile financiare precedente. Ajustările de valoare se prezintă în bilanț ca deduceri clare din elementele corespunzătoare. Dacă, atunci când situațiile financiare anuale se întocmesc pentru prima oară, costul de achiziție sau costul de producție al unei imobilizări nu poate fi determinat fără cheltuieli sau întârzieri exagerate, valoarea reziduală de la începutul exercițiului financiar poate fi tratată drept cost de achiziție sau cost de producție. Orice aplicare a acestei prevederi trebuie prezentată în notele explicative. În acest context, valoarea reziduală reprezintă valoarea justă a bunului respectiv. Atunci când se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, mișcările diverselor elemente de imobilizări, se prezintă începând cu costul de achiziție sau costul de producție, modificat ca rezultat al reevaluării. În acest scop, valoarea reevaluată se substituie valorii de intrare a imobilizărilor corporale.

Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustări calculate pentru a diminua valoarea unor astfel de active în mod sistematic de-a lungul duratelor lor de utilizare economică (amortizare). Amortizarea valorii activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică. Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată). Prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viață utilă, aceasta reprezentând: a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; b) numărul unităților produse sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Activele imobilizate amortizabile sunt prezentate în bilanț la valoarea contabilă, aceasta fiind reprezentată de costul de achiziție, costul de producție sau altă valoare care substituie costul, diminuată cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum și cu pierderile cumulate din depreciere.

Atunci când se constată pierderi de valoare pentru imobilizările financiare, trebuie făcute ajustări pentru pierdere de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanțului. Imobilizările trebuie să facă obiectul ajustărilor de valoare, indiferent dacă duratele lor de utilizare economică sunt limitate sau nu, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanțului, dacă se estimează că reducerea valorii acestora este permanentă. Ajustările de valoare trebuie înregistrate în contul de profit și pierdere și prezentate distinct în notele explicative, dacă acestea nu au fost prezentate separat în contul de profit și pierdere. Evaluarea la valorile minime nu poate fi continuată dacă nu mai sunt aplicabile motivele pentru care au fost făcute ajustările respective. Dacă activele imobilizate fac obiectul ajustărilor excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, în notele explicative se prezintă valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate.

Imobilizări necorporale

Recunoașterea imobilizărilor necorporale

O imobilizare necorporală este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

O imobilizare necorporală îndeplinește criteriul de a fi identificabilă când: a) este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de entitate și vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, un activ identificabil sau o datorie identificabilă; sau b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații. O entitate controlează o imobilizare dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei și de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, economisiri de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către entitate. Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic, cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau al unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate evaluează care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software specific se include în valoarea acelei imobilizări corporale. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală. Listele de clienți nu se recunosc ca imobilizări necorporale.

O imobilizare necorporală trebuie recunoscută în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul său poate fi evaluat în mod credibil. Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplinește criteriile de recunoaștere, o entitate clasifică generarea imobilizării într-o fază de cercetare și o fază de dezvoltare. Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează cheltuielile cu acel proiect ca și cum ar fi determinate doar de faza de cercetare. Nicio imobilizare necorporală care decurge din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu se recunoaște. Cheltuielile cu cercetarea (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) se recunosc drept cheltuielă atunci când sunt generate, deoarece, în faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că o imobilizare necorporală există și că aceasta va genera beneficii economice viitoare. Cercetarea este investigația originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi. Exemple de activități de cercetare sunt: a) activitățile al căror scop este acela de a obține cunoștințe noi; b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor descoperirilor făcute prin cercetare sau a altor cunoștințe; c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și d) formularea, elaborarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind: cheltuielile de constituire; cheltuielile de dezvoltare; concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate; fondul comercial; alte imobilizări necorporale; avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale; și imobilizările necorporale în curs de execuție.

Active de natura cheltuielilor de constituire

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități (taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, precum și alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea și extinderea activității entității).

O entitate poate include cheltuielile de constituire la „Active”, caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani. În situația în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuie din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuie și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele prezentate în bilanț la elementul „Cheltuieli de constituire” trebuie explicate în note.

Active de natura cheltuielilor de dezvoltare

Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaște dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare: a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare; b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde; c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală; d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale; e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală; f) capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.

Exemple de activități de dezvoltare sunt: a) proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor; b) proiectarea uneltelor și matrițelor care implică tehnologie nouă; c) proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă; d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

La cheltuielile de dezvoltare pot fi înscrise și cheltuielile de explorare și evaluare a resurselor minerale. Nu reprezintă imobilizări necorporale de natura activelor de explorare și de evaluare acele active care sunt în mod clar corporale (de exemplu, vehicule și echipamente de forare). Cheltuielile de explorare și evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea și evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției resurselor minerale să fie demonstrate. Pentru a determina dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări necorporale, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale. Explorarea și evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaz natural și resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obținut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum și determinarea fezabilității tehnice și a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale.

Exemple de cheltuieli care pot fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare și exploatare pot fi următoarele: a) cheltuieli cu achiziția drepturilor de a explora; b) cheltuieli cu studii topografice, geologice, geochimice și geofizice etc.

O entitate nu va înregistra la cheltuieli de dezvoltare de natura cheltuielilor de explorare și evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate: a) înainte de explorarea și evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obținut dreptul legal de a explora o anumită zonă; b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale.

O imobilizare necorporală de natura activelor de explorare și evaluare nu va mai fi clasificată ca atare atunci când fezabilitatea tehnică și viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale sunt demonstrabile. Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu vor fi recunoscute drept active de explorare și evaluare.

Unul sau mai multe din următoarele fapte și împrejurări indică faptul că o entitate ar trebui să analizeze și să efectueze, dacă este cazul, o ajustare pentru deprecierea activelor de explorare și evaluare: a) durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat și nu se preconizează reînnoirea; b) nu sunt prevăzute în buget și nici planificate cheltuieli substanțiale pentru explorarea în continuare și pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă; c) explorarea și evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă acest gen de activități în zona respectivă; d) există suficiente date care să indice că, deși este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puțin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare și evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării etc.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o. În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuie din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuie și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele prezentate în bilanț la elementul „Cheltuieli de dezvoltare” trebuie explicate în notele explicative.

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei redevențe/chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevența/chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale. Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

În cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat, încheiat potrivit legislației în vigoare, licența primită de entitatea care are calitatea de operator, de a taxa utilizatorii unui serviciu public, se înregistrează la imobilizări necorporale, dacă sunt stabilite o durată și o valoare pentru această licență.

Un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat dacă: a) concedentul controlează sau reglementează ce servicii trebuie să presteze operatorul în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze și la ce preț; și b) concedentul controlează – prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod – orice interes rezidual în infrastructură la terminarea acordului.

Fondul comercial se recunoaște, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate. În situațiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaște numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora și, după caz, și de datorii și capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operațiuni de fuziune. Transferul este în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activități și active organizate și administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii. Pentru recunoașterea în contabilitate a activelor și datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entitățile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Aceasta se efectuează, de regulă, de către profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional.

Fondul comercial generat intern nu se recunoaște ca activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil și nici nu decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de entitate, care să poată fi evaluată credibil la cost. În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, se au în vedere următoarele prevederi: a) fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum cinci ani; b) totuși, entitățile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiția ca această perioadă să nu depășească durata de utilizare economică a activului și să fie prezentată și justificată în notele explicative.

Avansuri și alte imobilizări necorporale

În cadrul avansurilor și altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri. Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale” se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține. În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat.

Imobilizările necorporale în curs de execuție

Imobilizările necorporale în curs de execuție reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

Evaluarea inițială a imobilizărilor necorporale

O imobilizare necorporală se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție. Un element raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unei imobilizări necorporale.

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare efectuate cu o imobilizare necorporală după cumpărarea sau finalizarea acesteia se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate.

Cheltuielile ulterioare vor majora costul imobilizării necorporale atunci când este probabil că aceste cheltuieli vor permite activului să genereze beneficii economice viitoare peste performanța prevăzută inițial și pot fi evaluate credibil.

Evaluarea la data bilanțului

O imobilizare necorporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Cedarea

O imobilizare necorporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sau cedarea sa. În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz.

Imobilizări corporale

Recunoașterea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale reprezintă active care: a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție. Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună. O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri. În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcămintele, terenuri cu construcții și altele.

Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de prevederile contractelor încheiate între părți, precum și legislația în vigoare. Entitățile țin cont, de asemenea, și de cerințele principiului prevalenței economicului asupra juridicului. Clasificarea contractelor de leasing în leasing financiar sau leasing operațional se efectuează la începutul contractului.

Contractul de leasing este un acord prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăți sau serii de plăți, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită; Leasingul financiar este operațiunea de leasing care transferă cea mai mare parte din riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului; Leasingul operațional este operațiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar. Un contract de leasing poate fi recunoscut ca leasing financiar dacă îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții: a) leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârșitul duratei contractului de leasing; b) locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat

a fi suficient de mic în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată; c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat; d) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție; e) bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Înregistrarea în contabilitate a amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operațional, de către locator/finanțator. În cazul leasingului financiar, achizițiile de către locatar de bunuri imobile și mobile sunt tratate ca investiții în imobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului. În cazul leasingului operațional, bunurile sunt supuse amortizării de către locator, pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia.

Reflectarea în contabilitatea locatarilor a activelor aferente operațiunilor de leasing financiar se efectuează cu ajutorul conturilor de imobilizări necorporale și imobilizări corporale. Dobânzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operațiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilității de angajamente, în contrapartida contului de cheltuieli. Dobânda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, se evidențiază în conturi în afara bilanțului (contul 8051 „Dobânzi de plătit”).

Locatorul are recunoscute în contabilitate bunurile date în regim de leasing financiar drept creanțe imobilizate.

Dobânzile de primit corespunzătoare creanțelor din operațiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatorului periodic, conform contabilității de angajamente, în contrapartida contului de venituri. La recunoașterea în contabilitate a contractelor de leasing financiar trebuie avută în vedere legislația care reglementează categoriile de entități care pot derula asemenea operațiuni.

La contabilizarea operațiunilor de leasing operațional, locatorul trebuie să prezinte bunurile date în regim de leasing operațional în conturile de imobilizări necorporale și imobilizări corporale, în conformitate cu natura acestora. Sumele încasate sau de încasat se înregistrează în contabilitatea locatorului ca un venit în contul de profit și pierdere, conform contabilității de angajamente.

În contabilitatea locatarului, bunurile luate în leasing operațional sunt evidențiate în conturi de evidență din afara bilanțului. Sumele plătite sau de plătit se înregistrează în contabilitatea locatarului ca o cheltuială în contul de profit și pierdere, conform contabilității de angajamente.

O tranzacție de vânzare a unui activ pe termen lung și de închiriere a aceluiași activ în regim de leasing (leaseback) se contabilizează în funcție de clauzele contractului de leasing, astfel:

a) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing financiar, tranzacția reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanțare locatarului, activul având rol de garanție. Entitatea beneficiară a finanțării (locatarul) nu va recunoaște în contabilitate operațiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condițiile de recunoaștere a veniturilor. Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operațiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent. Operațiunea de finanțare va fi evidențiată prin

articolul contabil 512 „Conturi curente la bănci” = 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”, urmând ca dobânda și alte costuri ale finanțării, potrivit contractelor încheiate, să fie înregistrate corespunzător. Din punctul de vedere al regimului taxei pe valoarea adăugată, au loc două operațiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar, și operațiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidențiază potrivit legii;

b) dacă tranzacția de vânzare și închiriere a aceluiași activ are ca rezultat un leasing operațional, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacție de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidență a activului și a sumelor încasate sau de încasat și a taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile, conform prevederilor legale. Operațiunea de închiriere a activului în regim de leasing operațional se contabilizează de utilizator conform prezentelor reglementări. Ca urmare, operațiunea se reflectă în contul de profit și pierdere.

În vederea întocmirii situațiilor financiare anuale, utilizatorii bunurilor luate în leasing financiar sau operațional inventariază și transmit societății de leasing lista bunurilor deținute în baza contractelor de leasing. Entitățile contractante care au efectuat operațiuni de leasing și leaseback trebuie să prezinte în notele explicative la situațiile financiare anuale informații referitoare la operațiunile derulate.

În cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuție. Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 22 „Imobilizări corporale în curs de aprovizionare” din Planul de conturi general).

Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare, în funcție de modalitatea de intrare în entitate. Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt: a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale; b) cheltuieli materiale; c) costurile de amenajare a amplasamentului; d) costurile inițiale de livrare și manipulare; e) costurile de instalare și asamblare; f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor; g) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului); h) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.

În cazul în care o clădire este demolată pentru a fi construită o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Același tratament contabil se aplică și cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate. În costul unei imobilizări corporale sunt incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și entitatea are o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului. Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondență cu un cont de provizioane (contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”).

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate. Cheltuielile efectuate în legătură cu

imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la immobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu immobilizările corporale proprii.

Costul reparațiilor efectuate la immobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată. Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la immobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial. Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct, prin creșterea veniturilor, fie indirect, prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

Mobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz. Immobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria immobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz. Costul unei immobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.

Evaluarea la data bilanțului

O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Amortizarea

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a immobilizărilor. Amortizarea immobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării immobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora. În cazul în care immobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată. O modificare semnificativă a condițiilor de utilizare sau învechirea unei immobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, în cazul în care immobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare. În cazuri excepționale, durata de amortizare stabilită inițial se poate modifica, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

Amortizarea immobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate. Se supun, de asemenea, amortizării investițiile efectuate la immobilizările corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere. La expirarea contractului de închiriere, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului immobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare.

Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare:

a) amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;

b) amortizarea degresivă, care constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un anumit coeficient, caz în care poate fi avută în vedere legislația în vigoare;

c) amortizarea accelerată, care constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exercițiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului și, întrucât în cazuri rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puțin utilizată în scopuri contabile;

d) amortizare calculată pe unitate de produs sau serviciu, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se așteaptă să fie consumate de entitate. Metoda de amortizare se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeași natură și având condiții de utilizare identice, în funcție de politica contabilă adoptată. Metoda de amortizare se poate modifica doar atunci când aceasta este determinată de o eroare în estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizări corporale.

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

Terenurile nu se amortizează. Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă determinată de administratori sau persoanele care au obligația gestionării entității, pe baza duratelor de viață utilă ale acestora.

Cedarea și casarea

O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară. Dacă o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă a părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz.

Compensații de la terți

În cazul distrugerii totale sau parțiale a unor imobilizări corporale, creanțele sau sumele compensatorii încasate de la terți, legate de acestea, precum și achiziționarea sau construcția ulterioară de active noi sunt operațiuni economice distincte și trebuie înregistrate ca atare pe

baza documentelor justificative. Astfel, deprecierea activelor se evidențiază la momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensațiile se evidențiază pe seama veniturilor conform contabilității de angajamente, în momentul stabilirii acestuia. Exemple de asemenea compensații pot fi înregistrate în următoarele situații: **a)** sume plătite/de plătit de către companiile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale cauzată, de exemplu, de dezastre naturale sau furt; **b)** sume acordate de guvern, în schimbul unor imobilizări corporale, de exemplu, terenuri care au fost expropriate.

Imobilizări financiare

Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi. Prin interese de participare se înțelege drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin titluri, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depășește un procentaj de 20%.

Contravaloarea acțiunilor și a altor imobilizări financiare primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 1068 „Alte rezerve.” În categoria altor investiții deținute ca imobilizări se evidențiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră cumpărate cu scopul obținerii de profit pe termen lung.

La alte creanțe imobilizate se cuprind garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de entitate la terți. În conturile de creanțe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii. Entitățile care au evidențiate în contul de creanțe imobilizate creanțe imobilizate cu scadența mai mare de un an, vor prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadența mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.

Evaluarea inițială

Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Evaluarea la data bilanțului

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Reguli de evaluare alternative

Reevaluarea imobilizărilor corporale

Entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu. Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea. Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț. Fac excepție situațiile în care data situațiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situațiilor financiare anuale. Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, cu ocazia reevaluării acesteia i se stabilește o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare. În cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele

explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum și elementul afectat din contul de profit și pierdere.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional. La reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:

a) recalculată proporțional cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau

b) eliminată din valoarea contabilă brută a activului și valoarea netă, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață.

În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării.

Elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se revaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite. Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care face parte trebuie reevaluate. O grupă de imobilizări corporale cuprinde active de aceeași natură și utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități. Exemple de grupe de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; mașini și echipamente; nave; aeronave etc. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă a imobilizărilor corporale este determinată, în general, plecând de la valoarea lor de piață.

Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat, de exemplu, din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanț la cost, minus ajustările cumulate de valoare.

O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții: a) elementele comercializate sunt omogene; b) pot fi găsiți în permanență cumpărători și vânzători interesați; și c) prețurile sunt cunoscute de cei interesați. Dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în „Capital și rezerve” (contul 105 „Rezerve din reevaluare”). Tratatamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative. Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, entitățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații:

a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;

b) diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;

c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;

d) valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezerve (contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat. Câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului. Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel: ca o creștere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ. Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială. Rezerva din reevaluare trebuie redusă în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei de evaluare utilizate și pentru obținerea scopului său. Sumele reprezentând diferențe de natura veniturilor și cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit și pierdere. Nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă câștig efectiv realizat.

Ajustările de valoare se calculează în fiecare exercițiu financiar pe baza valorii atribuite imobilizării la încheierea acelui exercițiu financiar. În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate, separat pentru fiecare element din bilanț de natura imobilizărilor corporale reevaluate, următoarele informații: a) valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate și suma ajustărilor cumulate de valoare; sau b) valoarea la data bilanțului a diferenței dintre valoarea rezultată din reevaluare și cea reprezentând costul istoric și, atunci când este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.

Evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare

Prin derogare de la regulile generale de evaluare, entitățile pot evalua în situațiile financiare anuale consolidate instrumentele financiare, inclusiv instrumentele financiare derivate, la valoarea justă.

Un instrument financiar reprezintă orice contract ce generează simultan un activ financiar pentru o entitate și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.

Un activ financiar este orice activ care reprezintă:

- a) numerar;
- b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;
- c) un drept contractual:
 - de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau

- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile entității; sau

d) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii și este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii; sau

- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat în alt fel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau alt activ financiar pentru un număr fix din instrumentele de capital ale entității. În acest scop, instrumentele de capital ale entității nu includ instrumente care sunt ele însele contracte pentru primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

O datorie financiară este orice datorie care reprezintă:

a) o obligație contractuală:

- de a ceda lichidități sau alt activ financiar unei alte entități; sau

- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile pentru entitate;

sau

b) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau

- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar, sau alt activ financiar în schimbul unui număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității nu includ instrumente care pot fi ele însele contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

Un instrument derivat este un instrument financiar care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- valoarea sa se modifică ca urmare a variațiilor unei anumite rate de dobândă, a prețului unui instrument financiar, a prețului unor mărfuri, a unui curs de schimb valutar, a unui indice de prețuri sau rate, a unui rating de credit sau indice de credit sau a altei variabile, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, aceasta să nu fie specifică unei părți contractuale (uneori denumită „bază” sau „element suport”);

- nu solicită nicio investiție inițială netă sau solicită o investiție inițială netă care este mai mică decât cea necesară pentru alte tipuri de contracte de la care se așteaptă reacții similare la modificările condițiilor de piață; și

- este decontat la o dată viitoare.

Exemple de tipuri de instrumente derivate sunt contractele ferme de schimb la termen (forward), contractele **swap** de valute, contractele **futures** și instrumentele condiționale (opțiunile cumpărate sau vândute).

Una dintre caracteristicile definitorii ale unui instrument derivat este faptul că necesită o investiție netă inițială a cărei valoare este mai mică decât cea care ar fi necesară în cazul altor contracte de la care se așteaptă să reacționeze identic la factorii pieței.

Opțiunile se încadrează în definiția instrumentelor derivate deoarece prima plătită, indiferent de exercitarea sau nu a opțiunii, este mai mică decât investiția ce ar fi necesară pentru obținerea instrumentului financiar de bază cu care este corelată opțiunea.

În cazul contractelor cu instrumente derivate, angajamentele de cumpărare sau vânzare aferente acestora se înregistrează în conturi în afara bilanțului (cont 8039 „Alte valori în afara bilanțului”, analitic distinct), în momentul încheierii contractelor.

În general, valoarea justă inițială a instrumentelor derivate este zero, cu excepția opțiunilor pentru care valoarea justă inițială este dată de valoarea primei plătite sau încasate, caz în care contravaloarea acestora se evidențiază în conturile bilanțiere corespunzătoare de creanțe, respectiv datorii.

Operațiunile de schimb la vedere sunt operațiunile de cumpărare și de vânzare a valutelor, cu decontarea în termenul stabilit în general prin reglementări sau convenții ale pieței respective, de regulă maxim de două zile lucrătoare de la data încheierii tranzacției, la cursul de schimb stabilit între părți (curs **spot**).

Operațiunile de schimb la termen (**forward**) sunt considerate operațiunile de cumpărare și de vânzare a valutelor, cu decontare după termenul stabilit în general prin reglementări sau convenții ale pieței respective, de regulă mai mult de două zile lucrătoare de la data încheierii tranzacției, la cursul de schimb stabilit între părți (curs **forward**).

Operațiunile SWAP sunt operațiuni de cumpărare și vânzare simultană a unei sume în valută, cu decontarea la două date, de valori diferite (de regulă **spot** și **forward**) la cursurile de schimb stabilite (**spot** și **forward**) la data tranzacției.

Contractele bazate pe marfă care dau oricăreia dintre părțile contractante dreptul de decontare în numerar sau prin alte instrumente financiare se consideră instrumente financiare derivate, cu excepția cazurilor în care: a) acestea au fost încheiate și continuă să îndeplinească cerințele așteptate ale entității privind cumpărarea, vânzarea sau utilizarea produsului de bază; b) acestea au fost inițial destinate unui astfel de scop; și c) se așteaptă ca acestea să fie decontate prin livrarea mărfii.

Evaluarea la valoarea justă se aplică numai datoriilor care sunt: a) deținute ca parte a unui portofoliu de tranzacționare; sau b) instrumente financiare derivate.

Evaluarea la valoarea justă nu se aplică: a) instrumentelor financiare nederivate deținute până la scadență; b) împrumuturilor și creanțelor generate de entitate și nedeținute în scopul tranzacționării; și c) intereselor în filiale, întreprinderi asociate și asocieri în participație, instrumentelor de capital emise de entitate, contractelor cu plata contingentă într-o combinație de întreprinderi, precum și altor instrumente financiare cu astfel de caracteristici speciale și care, în concordanță cu ceea ce este general acceptat, se contabilizează diferit față de alte instrumente financiare.

Prin combinație de întreprinderi se înțelege gruparea unor entități individuale într-o singură entitate raportoare, determinată de obținerea controlului de către o entitate asupra uneia sau mai multor întreprinderi.

Valoarea justă se determină prin referire la: a) valoarea de piață, pentru acele instrumente financiare pentru care se poate identifica cu ușurință o piață credibilă. Dacă valoarea de piață nu se poate identifica cu ușurință pentru un instrument, dar poate fi identificată pentru componentele sale sau pentru un instrument similar, valoarea de piață poate fi derivată din cea a componentelor sale sau a instrumentului similar; sau b) o valoare determinată cu ajutorul unor modele și tehnici de evaluare general acceptate, pentru instrumentele pentru care nu se poate identifica cu ușurință o piață credibilă. Astfel de modele și tehnici trebuie să asigure o

aproximare rezonabilă a valorii de piață și trebuie testată periodic (și revizuită, dacă este cazul) prin compararea valorilor furnizate cu prețurile tranzacțiilor efective observabile sau pe baza oricăror informații de piață disponibile.

Piața credibilă are semnificația pieței active.

Prin investiție netă într-o entitate străină se înțelege valoarea interesului entității raportoare din activele nete ale acelei entități străine. Un element monetar ce urmează a fi primit de la o entitate străină sau plătit unei entități străine, pentru care decontarea nu este nici planificată și nici nu este probabil a fi făcută în viitorul apropiat, este, în esență, o parte a investiției nete a entității în acea entitate străină. Astfel de elemente monetare pot include creanțe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu includ creanțele și datoriile comerciale. Entitatea care deține un element monetar de primit de la o entitate străină sau plătit unei entități străine, poate fi orice filială a grupului.

Rezerva de valoare justă se ajustează atunci când sumele înregistrate în aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea evaluării la valoarea justă. Rezerva de valoare justă va rămâne evidențiată în contabilitate atât timp cât sunt evidențiate în bilanț instrumentele financiare cărora le este aferentă.

Dacă a fost aplicată evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare, notele explicative prezintă: a) ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare; b) pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit și pierdere, precum și modificările incluse în rezerva de valoare justă; c) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații privind aria și natura instrumentelor, inclusiv termenii și condițiile semnificative care pot afecta valoarea, momentul și certitudinea fluxurilor viitoare de numerar; și d) un tabel care să prezinte modificările rezervei de valoare justă în cursul exercițiului financiar.

2.3. Tehnici contabile privind activele circulante

Recunoașterea activelor circulante

Un activ se clasifică ca activ circulant atunci când: a) se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; b) este deținut, în principal, în scopul tranzacționării; c) se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau d) este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată. Toate celelalte active reprezintă active imobilizate. Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării și finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar. Echivalentele de numerar reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

În categoria activelor circulante se cuprind: a) stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură; b) creanțe; c) investiții pe termen scurt; d) casa și conturi la bănci.

Evaluarea activelor circulante

Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziție sau costul de producție, după caz. Ajustările de valoare se fac pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă

acestora la data bilanțului. Evaluarea efectuată nu poate fi continuată dacă motivele pentru care au fost făcute ajustările de valoare nu mai sunt aplicabile. Prin urmare, în situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acestora au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie reluată corespunzător la venituri. Dacă activele circulante fac obiectul ajustărilor de valoare cu caracter excepțional, exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative.

Stocuri

Stocurile sunt active circulante: a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității; b) în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii. În categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc. realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe). Dacă construcțiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung, de către entitatea care le-a realizat, ele reprezintă imobilizări. De asemenea, atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcții destinate vânzării, acesta este înregistrat la stocuri.

Atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinației, în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri. Transferul se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, concomitent cu reclasificarea activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

Transferul poate fi efectuat dacă și numai dacă există o modificare a utilizării imobilizării, evidențiată de începerea modernizării, în vederea vânzării. Ca urmare, dacă o entitate decide să cedeze o imobilizare corporală fără a fi modernizată, ea continuă să o trateze ca imobilizare corporală până la scoaterea sa din evidență, și nu ca element de stoc. Modernizarea are semnificația cheltuielilor ulterioare recunoscute ca o componentă a activului.

În cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, în funcție de modul de negociere a contractelor de vânzare a bunurilor ce fac obiectul construcției și vânzării, valoarea terenului se include în valoarea activului construit sau se evidențiază distinct la stocuri de natura mărfurilor, la valoarea de înregistrare în contabilitate. Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia. În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuințe care inițial erau destinate vânzării și care ulterior își schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinației, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

În cadrul stocurilor se cuprind:

- a) mărfurile, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
- b) materiile prime, care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată;

c) materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile), care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;

d) materialele de natura obiectelor de inventar;

e) produsele, și anume: semifabricatele, prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților; produsele finite, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților; rebuturile, materialele recuperabile și deșeurile;

f) animalele și păsările, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mânji și altele) crescute și folosite pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție – lână, lapte și blană;

g) ambalajele, care includ ambalajele re folosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte;

h) producția în curs de execuție, reprezentând producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necomplete în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.

În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți, mașinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstrație au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări.

Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare” din Planul de conturi general).

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid. Totuși, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru: bunuri vândute în consignație sau stocurile la dispoziția clientului; stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor; bunuri recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului; bunuri livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc; bunuri vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății. De exemplu, la vânzările cu condiția de livrare „ex-work”, bunurile vândute ies din stocul vânzătorului din momentul punerii lor la dispoziția cumpărătorului etc.

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise. Este necesar să se asigure:

a) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se recepționează și înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului;

b) în situația unor decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea entității, se procedează astfel: bunurile sosite fără factură se

înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare; bunurile sosite și nerecepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

c) în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel: bunurile vândute și nelivate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului; bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune potrivit legii;

d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări și, respectiv, la ieșiri, atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Costul stocurilor

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc. Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

Materiile prime și materialele consumabile care sunt în mod constant înlocuite și a căror valoare totală este de o importanță secundară pentru entitate pot fi prezentate la „Active” la o valoare și cantitate fixe, dacă valoarea, cantitatea și structura acestora nu variază în mod semnificativ.

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale. Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele. Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul. Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat. Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

Coeficient de repartizare ¹	Soldul inițial al diferențelor de preț	+	Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință	100
	Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare	+	Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință	

¹ La calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul inițial al contului de mărfuri și valoarea intrărilor de mărfuri nu vor include TVA neexigibilă.

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în Planul de conturi general, pe grupe sau categorii de stocuri. La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

În comerțul cu amănuntul poate fi utilizată metoda prețului cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă. În această situație, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

La ieșirea din gestiune a stocurilor și altor active fungibile, acestea se evaluează și înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode: a) metoda primul intrat-primul ieșit – FIFO; b) metoda costului mediu ponderat – CMP; c) metoda ultimul intrat-primul ieșit – LIFO. Dacă valoarea prezentată în bilanț, rezultată după aplicarea metodelor specificate în alin. (1), diferă în mod semnificativ, la data bilanțului, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piață cunoscute înainte de data bilanțului, valoarea acestei diferențe trebuie prezentată în notele explicative ca total pe categorii de active. Potrivit metodei „primul intrat-primul ieșit” (FIFO), bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordine cronologică. Metoda „costului mediu ponderat” (CMP) presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție. Perioada de calcul nu trebuie să depășească durata medie de stocare. Potrivit metodei „ultimul intrat, primul ieșit” (LIFO), bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau costul de producție al lotului anterior, în ordine cronologică.

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un exercițiu financiar la altul. Dacă, în situații excepționale, administratorii decid să modifice metoda pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informații: motivul modificării metodei, și efectele sale asupra rezultatului. O entitate trebuie să utilizeze aceleași metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură și utilizare similare. Noțiunea de „utilizare similară” este proprie fiecărei entități. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul al costului poate fi justificată. O diferență în localizarea geografică nu este suficientă pentru a justifica alegerea de metode diferite.

Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acestora la costurile de producție.

Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric. Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. Entitățile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli. Stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârșitul perioadei. Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventarului. Inventarul intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică.

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

Investiții pe termen scurt

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării acțiunilor deținute la entitățile afiliate, altor investiții pe termen scurt, disponibilităților în conturi la bănci/casierie, creditelor bancare pe termen scurt și altor valori de trezorerie. Contravaloarea acțiunilor pe termen scurt primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 768 „Alte venituri financiare”.

Alte investiții pe termen scurt reprezintă obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. În categoria altor investiții pe termen scurt intră și depozitele bancare pe termen scurt. În categoria altor investiții pe termen scurt se evidențiază distinct certificatele de emisii de gaze cu efect de seră cumpărate cu scopul obținerii de profit în urma vânzării într-o perioadă scurtă de timp.

La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție, prin care se înțelege prețul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor. Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de constituire. Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare. Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Pentru deprecierea investițiilor deținute ca active circulante, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor. La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare reflectate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz. La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierdere de valoare se anulează.

CertIFICATELE VERZI

Producătorii de energie din surse regenerabile, care beneficiază de certificate verzi emise de operatorul de transport și sistem, potrivit legii, înregistrează certificatele primite în contul 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate” analitic distinct, pe seama veniturilor înregistrate în avans (contul 472 „Venituri înregistrate în avans” analitic distinct). Veniturile înregistrate în avans se evidențiază în contul de profit și pierdere pe măsura vânzării certificatelor verzi. La înregistrarea în contabilitate, certificatele verzi primite se evaluează la prețul de tranzacționare de la data primirii, publicat de operatorul pieței de energie electrică (SC OPCOM SA).

La sfârșitul exercițiului financiar, certificatele verzi evidențiate în contul 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate” analitic distinct se evaluează la valoarea de tranzacționare publicată de operatorul pieței de energie electrică (SC OPCOM SA) pentru ultima tranzacție, cu reflectarea în rezultatul perioadei a diferențelor rezultate (contul 768 „Alte venituri financiare” sau contul 668 „Alte cheltuieli financiare”, după caz).

Furnizorii de energie electrică și producătorii obligați, potrivit legii, să achiziționeze anual un număr de certificate verzi înregistrează contravaloarea certificatelor verzi achiziționate în contul 652 „Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”. În situația în care achiziționarea certificatelor verzi se efectuează înainte de termenele prevăzute de lege, contravaloarea certificatelor verzi se înregistrează în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, urmând ca la termenele legale să se înregistreze cheltuiala în contul 652 „Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”.

În situația în care alte entități achiziționează certificate verzi în scopul realizării de profit pe termen scurt, în condițiile prevăzute de legislație, certificatele verzi sunt asimilate investițiilor pe termen scurt, fiind înregistrate în contul 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”/analitic distinct.

La sfârșitul exercițiului financiar, certificatele verzi se evaluează la valoarea de tranzacționare publicată de operatorul pieței de energie electrică (SC OPCOM SA) pentru ultima tranzacție, cu reflectarea în rezultatul perioadei a diferențelor rezultate (contul 768 „Alte venituri financiare” sau contul 668 „Alte cheltuieli financiare”, după caz).

Certificatele verzi anulate, potrivit legii, pentru că nu au fost utilizate în perioada de valabilitate se evidențiază pe seama cheltuielilor perioadei (contul 668 „Alte cheltuieli financiare”). Același tratament contabil se aplică și în cazul anulării certificatelor verzi obținute necuvenit de un operator economic acreditat, dacă acestea nu au fost încă tranzacționate.

CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, cecurile entității, creditele bancare pe termen scurt, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente. Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poștal, pe bază de documente prezentate entității și neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează într-un cont distinct. Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă. Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum și cele aferente creditelor bancare pe termen scurt. Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.

Contabilitatea disponibilităților aflate în bănci/casierie și a mișcării acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate, se ține distinct în lei și în valută.

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitația cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar.

La finele fiecărei luni, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

În vederea achitării unor obligații față de furnizori, entitățile pot solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora. Lichidarea acreditivelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare. Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 „Avansuri de trezorerie”). În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului. Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii și nedecontate până la data bilanțului, se evidențiază în contul de debitori diverși (461 „Debitori diverși”) sau creanțe în legătură cu personalul (4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”), în funcție de natura creanței.

În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități bănești între conturile la bănci, precum și între conturile la bănci și casieria entității. Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României și a reglementărilor emise în acest scop.

2.4. Practici privind amortizarea fiscală

Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor art. 24 Cod fiscal.

Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

Valoarea de intrare a mijloacelor fixe (valoarea fiscală)

Perioada de aplicare	Valoarea de intrare (valoarea fiscală) a mijloacelor fixe	Baza legală
1 iulie 2013-prezent	2.500 lei	H.G. nr. 276/2013
12 Februarie 2007-30 iunie 2013	1.800 lei	H.G. nr. 105/2007
12 Ianuarie 2004-11 Februarie 2007	15.000.000 lei vechi (1.500 lei)	H.G. nr. 1553/2003
4 Mai 2001-11 Ianuarie 2004	8.000.000 lei vechi (800 lei)	H.G. nr. 424/2001
16 Decembrie 1999-3 Mai 2001	5.000.000 lei vechi (500 lei)	H.G. nr. 1035/1999
1 Ianuarie 1997-15 Decembrie 1999	1.000.000 lei vechi (100 lei)	H.G. nr. 105/1997
1 Ianuarie 1994-31 Decembrie 1996	200.000 lei vechi (20 lei)	Legea nr. 15/1994

Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;

b) mijloacele fixe puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în grupele în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;

c) investițiile efectuate pentru descoperă în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață;

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

e) investițiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparținând domeniului public, precum și în dezvoltări și modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;

f) amenajările de terenuri;

g) activele biologice, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile IFRS.

Nu reprezintă active amortizabile:

a) terenurile, inclusiv cele împădurite;

b) tablourile și operele de artă;

c) fondul comercial;

d) lacurile, bălțile și iazurile care nu sunt rezultatul unei investiții;

e) bunurile din domeniul public finanțate din surse bugetare;

f) orice mijloc fix care nu își pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor;

g) casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor;

h) imobilizările necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile.

Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

În cazul metodei de amortizare degresivă, amortizarea se calculează prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienții următori:

- a) 1,5 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 și 5 ani;
- b) 2,0 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 5 și 10 ani;
- c) 2,5 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani.

În cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

- a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;
- b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte imobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepția cheltuielilor de constituire, a fondului comercial, a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale, se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată. Pentru încadrarea cheltuielilor de dezvoltare în categoria imobilizărilor necorporale se utilizează criteriile prevăzute de reglementările contabile aplicabile.

Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

- a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;
- b) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate din surse proprii la mijloacele fixe din domeniul public, pe durata normală de utilizare, pe durata normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesiune sau închiriere, după caz;
- c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;
- d) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani;
- e) amortizarea clădirilor și a construcțiilor minelor, salinelor cu extracție în soluție prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi, pentru substanțe minerale solide și cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor și care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum și a investițiilor pentru descoperță se calculează pe unitate de produs, în funcție de rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă. Amortizarea pe unitatea de produs se recalculează: din 5 în 5 ani la mine, cariere, extracții petroliere, precum și la cheltuielile de investiții pentru descoperță; din 10 în 10 ani la saline;

f) În cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile IFRS și care stabilesc pentru amortizarea mijloacelor fixe specifice activității de explorare și producție a resurselor de petrol și gaze și alte substanțe minerale politici contabile specifice domeniului de activitate, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe casate se deduce prin utilizarea metodei de amortizare fiscală utilizate înainte de casarea acestora, pe perioada rămasă. Aceste reguli se aplică și pentru valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul retratării mijloacelor fixe specifice activității de explorare și producție a resurselor de petrol și gaze și alte substanțe minerale;

g) mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004;

h) pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de legea locuinței;

i) numai pentru autoturismele folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice.

Pentru perioada în care mijloacele fixe amortizabile nu sunt utilizate cel puțin pe o perioadă de o lună, recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectuează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.

Cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

Valoarea immobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare sau abandonare, precum și valoarea rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare.

În cazul în care se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/immobilizărilor necorporale cu valoare fiscală rămasă neamortizată, cheltuielile reprezentând valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. Valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile/immobilizărilor necorporale se recalculează în mod corespunzător, prin diminuarea acesteia cu valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părților înlocuite și majorarea cu valoarea fiscală aferentă părților noi înlocuite, pe durata normală de utilizare rămasă.

În cazul în care se înlocuiesc părți componente ale mijloacelor fixe amortizabile/immobilizărilor necorporale după expirarea duratei normale de utilizare, pentru determinarea amortizării fiscale se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică sau un expert tehnic independent.

Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare.

Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii de containere sau ambalaje, care circulă între contribuabil și clienți, se recuperează prin deduceri de amortizare, prin metoda liniară, pe durata normală de utilizare stabilită de contribuabilul care își menține dreptul de proprietate asupra containerelor sau a ambalajelor.

În cazul contribuabililor care aplică reglementările contabile IFRS, pentru activele imobilizate deținute pentru activitatea proprie, transferate în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării și reclasificate în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie, valoarea fiscală rămasă neamortizată este valoarea fiscală dinaintea reclasificării ca active imobilizate deținute în vederea vânzării. Durata de amortizare este durata normală de utilizare rămasă determinată în baza duratei normale de utilizare inițiale, din care se scade durata în care a fost clasificat în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării. Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care a fost reclasificat în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

III. Cazuri practice

3.1. Monografia contabilă aplicabilă bunurilor constatate lipsă și deteriorate

Din punct de vedere contabil, conform pct. 206 din O.M.F.P. nr. 3055/2009, creanțele/datoriile entității față de alți terți, alții decât personalul propriu, clienții și furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverși. Cu alte cuvinte, ați încasat niște sume cu titlu de recuperare de prejudiciu de la o entitate externă și trebuie să le evidențiați prin conturile de debitori/creditori diverși.

Operațiunile contabile sunt:

1. Evidențierea în contabilitate a recunoașterii valorii bunurilor constatate lipsă și deteriorate, imputate terților:

%	=	758. Alte venituri din exploatare
461. Debitori diverși/societatea x /bunuri lipsă		
461. Debitori diverși/ societatea x / bunuri deteriorate		

2. Evidențierea în contabilitate a încasării cu numerar a valorii bunurilor constatate lipsă și deteriorate, imputate terților:

5311. Casa în lei	=	%
		461. Debitori diverși/societatea x /bunuri lipsă
		461. Debitori diverși/ societatea x / bunuri deteriorate

3.2. Monografia contabilă aplicabilă acreditivului

Acreditivul este un instrument de plată des utilizat în schimburile economice internaționale. Această modalitate de plată presupune că un cumpărător rezervă o anumită sumă de bani în

numele furnizorului sau la banca furnizorului, în vederea achitării bunurilor, a serviciilor prestate sau a lucrărilor efectuate, conform clauzelor contractuale. Prin acreditiv, cumpărătorul se asigură că furnizorul și-a achitat în mod corect sarcinile contractuale iar furnizorului are siguranța încasării sumelor convenite.

Din punct de vedere contabil, acreditivul se regăsește reglementat la pct. 175 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3055/2009. Astfel, în vederea achitării unor obligații față de furnizori, entitățile pot solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora. În contabilitate, operațiunile care implică acreditive se țin cu ajutorul **contului contabile 541 „Acreditive”**.

Operațiunile contabile determinate de utilizarea acreditivului sunt:

1. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii privind **deschiderea acreditivului**:

581. Viramente interne	=	5121 Conturi curente la bănci/analitic	20.000 lei
------------------------	---	--	------------

Și implicit:

5411. Acreditive în lei	=	581. Viramente interne	20.000 lei
-------------------------	---	------------------------	------------

2. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii privind **achiziția mijlocului de transport**:

2133 Mijloace de transport /analitic	=	404 Furnizori de imobilizări	17.500 lei
--------------------------------------	---	------------------------------	------------

3. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii privind **decontarea furnizorului din acreditivul deschis**:

404 Furnizori de imobilizări	=	5411. Acreditive în lei	17.500 lei
------------------------------	---	-------------------------	------------

4. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii privind **închiderea acreditivului neutilizat**:

5121 Conturi curente la bănci/analitic	=	5411. Acreditive în lei	2.500 lei
--	---	-------------------------	-----------

3.3. Monografia înregistrărilor contabile care se aplică achiziționării unui domeniu web și găzduirea acestuia

Achiziționarea unui domeniu web

Din punct de vedere juridic, domeniul este un drept de folosință. Achiziționarea unui domeniu web este diferită de găzduirea unui website. Găzduirea unui website se referă la stocarea fișierelor ce constituie website-ul. În general, serviciul de găzduire include și servicii suplimentare de mail, FTP etc.

Regula de bază pentru contabilizarea unui soft

Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic, cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau al unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate evaluează care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software specific se include în valoarea acelei imobilizări corporale. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală.

Recunoașterea în contabilitate a achiziționării unui domeniu web și găzduirea acestuia

Domeniul web este asimilat altor imobilizări necorporale. Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale” se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține. În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat. Domeniul web se înregistrează inițial la costul de achiziție sau de producție și se contabilizează în contul 208 Alte imobilizări necorporale/analitic site. Găzduirea este o prestare de serviciu și se contabilizează în contul 628 Alte cheltuieli cu prestările de servicii/analitic la nivel de contract.

Scoaterea din evidență a unei imobilizări necorporale

O imobilizare necorporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sau cedarea sa. În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia, și trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz.

1. Operațiunea contabilă privind achiziționarea unui domeniu de internet (domeniu web), conform contract de achiziție și factură:

%	=	404 „Furnizori de imobilizări”/analitic
208 „Alte imobilizări necorporale”/analitic		
4426 „TVA”		

2. Operațiunea contabilă privind plata unui domeniu de internet, conform contract de achiziție și ordin de plată:

404 „Furnizori de imobilizări”/analitic	=	5121 „Conturi curente la bănci”/analitic
---	---	--

3. Operațiunea contabilă privind amortizarea unui domeniu de internet:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”/analitic	=	2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”/analitic
---	---	---

4. Scoaterea din gestiune a unui domeniu de internet:

2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”/analitic	=	208 „Alte imobilizări necorporale”/analitic
---	---	---

5. Operațiunea contabilă privind factura de găzduire a site-ului (este periodică):

%	=	401 „Furnizori”/analitic
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”/analitic		
4426 „TVA”		

6. Operațiunea contabilă privind plata facturii de găzduire a site-ului:

401 „Fumizon”/analitic	=	5121 „Conturi curente la bănci”/analitic
------------------------	---	--

Notă. Această sene de operațiuni contabile este aplicabilă numai în situația în care domeniul de internet este utilizat pentru uzul propriu și nu pentru comercializare.

Articolul 13. Contabilizarea operațiunilor

Înregistrarea, evaluarea și prezentarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează conform reglementărilor contabile aplicabile.

Notă:

Art. 13 a fost modificat prin pct. 15 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul instituie regulile contabile privind înregistrarea, evaluarea și prezentarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. Înregistrarea, evaluarea și prezentarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se realizează prin intermediul conturilor contabile. Metodologia practică de înregistrare contabilă a principalelor operațiuni economico-financiare se mai numește și funcțiunea conturilor. La reflectarea în contabilitate a operațiunilor economice derulate se are în vedere conținutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor și politicilor contabile permise de reglementarea contabilă aplicabilă.

Articolul 14. Înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ

Abrogat prin punctul 16. din Ordonanță de urgență nr. 37/2011 începând cu 2 aprilie 2011.

Articolul 15. Contabilitatea capitalurilor

Valoarea acțiunilor emise sau a altor titluri, precum și vărsămintele efectuate în contul capitalului subscris se reflectă distinct în contabilitate.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul este rezervat stabilirii modului de reflectare în contabilitate a acțiunilor emise sau a altor titluri, precum și vărsămintelor efectuate în contul capitalului subscris. Valoarea acțiunilor sau a altor titluri de valoare, emise și subscrise, se reflectă distinct în contabilitate. Capitalul și rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar. La elaborarea situațiilor financiare, entitățile adoptă conceptul financiar de capital. Conform acestui concept, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale entității.

II. Comentariu

2.1. Structura capitalului

În funcție de proveniența și apartenența sa, capitalul este structurat pe trei piloane: Capitalurile proprii, Provizioane și Împrumuturi și datorii asimilate.

2.2. Arhitectura conturilor de capitaluri

Clasa 1 – Conturi de capitaluri

10. CAPITAL ȘI REZERVE

101. Capital¹

1011. Capital subscris nevărsat (P)

1012. Capital subscris vărsat (P)

1015. Patrimoniul regiei (P)

1016. Patrimoniul public² (P)

1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (P)

104. Prime de capital

1041. Prime de emisiune (P)

1042. Prime de fuziune/divizare (P)

1043. Prime de aport (P)

1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)

105. Rezerve din reevaluare (P)

106. Rezerve

1061. Rezerve legale (P)

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)

1064. Rezerve de valoare justă³ (P)

1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

1067. Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină⁴ (A/P)

1068. Alte rezerve (P)

107. Rezerve din conversie⁵ (A/P)

108. Interese care nu controlează⁶

1081. Interese care nu controlează – rezultatul exercițiului financiar (A/P)

- 1082. Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii (A/P)
- 109. Acțiuni proprii
- 1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)
- 1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)
- 1095. Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă (A)

11. REZULTATUL REPORTAT

- 117. Rezultatul reportat
- 1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)
- 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29⁷ (A/P)
- 1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)
- 1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (A/P)

¹ În funcție de forma juridică a entității, se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

² Acest cont mai apare doar la entitățile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.

³ Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

⁴ Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

⁵ Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

⁶ Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

⁷ Acest cont apare doar la entitățile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.

12. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR

- 121. Profit sau pierdere (A/P)
- 129. Repartizarea profitului (A)

14. CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII

- 141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
- 149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

15. PROVIZIOANE

- 151. Provizioane
- 1511. Provizioane pentru litigii (P)
- 1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)
- 1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (P)
- 1514. Provizioane pentru restructurare (P)
- 1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare (P)
- 1516. Provizioane pentru impozite (P)
- 1518. Alte provizioane (P)

16. ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

- 161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

- 1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
- 1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
- 1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
- 1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
- 162. Credite bancare pe termen lung
- 1621. Credite bancare pe termen lung (P)
- 1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)
- 1623. Credite externe guvernamentale (P)
- 1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
- 1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
- 1626. Credite de la trezoreria statului (P)
- 1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)
- 166. Datorii care privesc imobilizările financiare
- 1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)
- 1663. Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)
- 167. Alte împrumuturi și datorii asimilate (P)
- 168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
- 1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
- 1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
- 1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)
- 1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)
- 1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate (P)
- 169. Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)

2.3. Tehnici contabile privind capitalurile proprii

2.3.1. Capitalul social

Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcție de forma juridică a entității. Bunurile de natura patrimoniului public, primite în administrare, nu se evidențiază în conturi bilanțiere. La cedarea bunurilor respective, entitățile care au evidențiat aceste bunuri în conturi de imobilizări, în corespondență cu contul 1016 „Patrimoniul public”, scot din evidență imobilizările prin diminuarea patrimoniului public, cu aprobarea organelor competente.

Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital. Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate. Principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt: subscrierea și emisiunea de noi acțiuni, încorporarea rezervelor și alte operațiuni, potrivit legii. Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați, răscumpărarea acțiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți sau alte operațiuni, potrivit legii. Scoaterea din evidență a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepția situațiilor prevăzute de legislația în vigoare. În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea legislației în vigoare.

Documente privind evidența capitalului social

- Actul constitutiv: documentul prin care se stabilește modul de organizare și funcționare a societății comerciale, cuprinzând informații privind:

- denumirea și sediul societății, forma juridică, obiectul de activitate, capitalul social subscris, structura acestuia și modalitățile de constituire, organele de conducere și administrare, dizolvare a societății etc.
- Vărsarea capitalului social subscris se reflectă în următoarele tipuri de documente, în funcție de natura aporturilor:
 - Chitanță – pentru depunerea aportului la casierie în numerar;
 - Foaie de vărsământ – pentru depunerea aportului la bancă în contul de disponibil;
 - Proces-verbal de predare-preluare – în cazul aporturilor în natură, în care se precizează caracteristicile și valoarea bunurilor aduse ca aport, evaluate de către o comisie sau de către un expert evaluator.
- Registrul acționarilor/asociaților – ține evidența nominală a capitalului social pe fiecare acționar/asociat, cuprinzând numărul de acțiuni/părți sociale subscrise și valoarea nominală a acestora, vărsămintele efectuate, mențiuni privind vânzarea sau cumpărarea de acțiuni/părți sociale.

Acțiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanț ca o corecție a capitalului propriu. Câștigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității (acțiuni, părți sociale) nu vor fi recunoscute în contul de profit și pierdere. Contravaloarea primită sau plătită în urma unor astfel de operațiuni este recunoscută direct în capitalurile proprii și se prezintă distinct în bilanț, respectiv Situația modificărilor capitalului propriu, astfel:

- câștigurile sunt reflectate în contul 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”;

- pierderile sunt reflectate în contul 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”.

Nu reprezintă câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității, diferențele de curs valutar dintre momentul subscrierii acțiunilor și momentul vărsării contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Câștigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între prețul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii și valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate și valoarea lor de răscumpărare.

Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii și prețul lor de vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate și valoarea lor nominală.

Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii sunt reflectate direct în capitalurile proprii (cont 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”) atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (cont 201 „Cheltuieli de constituire”).

Soldul creditor al contului 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”, respectiv soldul debitor al contului 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”, poate majora, respectiv diminua, suma altor rezerve (cont 1068 „Alte rezerve”).

În notele explicative trebuie cuprinse informații referitoare la operațiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entității. Soldul debitor al contului 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” poate fi acoperit, de asemenea, din rezultatul reportat și alte elemente ale capitalurilor proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților.

În cazul fuziunii prin absorbție, valoarea acțiunilor deținute de societatea absorbită în capitalul societății absorbante se evidențiază de societatea absorbantă, cu ocazia preluării

elementelor de bilanț ale societății absorbite, în contul 1095 „Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă”.

2.3.2. Primele legate de capital

Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport și de conversie. Conturile corespunzătoare primelor legate de capital pot avea numai sold creditor. Prima de emisiune se determină ca diferență între prețul de emisiune de noi acțiuni sau părți sociale și valoarea nominală a acestora. Prima de fuziune se determină ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante. Prima de aport se calculează ca diferență între valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi. Prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni se calculează ca diferență între valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatate și valoarea acțiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligațiunilor depășește valoarea acțiunilor corespunzătoare.

Primele de capital reprezintă suplimentul de aport neîncorporat în capitalul social. Capitalul adițional se constituie ca excedent:

- între valoarea de emisiune și valoarea nominală (primele de emisiune);
- între valoarea contabilă sau intrinsecă a acțiunilor stabilite în urma fuziunii societăților și valoarea lor nominală (primele de fuziune);
- între valoarea bunurilor primite ca aport și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale subscrise (primele de aport) și
- între valoarea nominală a obligațiunilor convertite în acțiuni și valoarea nominală a acțiunilor (prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni).

Operațiile care se înregistrează în contabilitate privind primele legate de capital sunt cele legate de constituirea lor ca sursă de finanțare și de utilizare pentru acoperirea cheltuielilor de stabiliment sau de încorporarea lor în rezerve.

Evidența primelor legate de capital se realizează prin contul sintetic de gradul I, cu funcție de pasiv, 104 „Prime legate de capital”.

2.3.3. Rezervele din reevaluare

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile prezentelor reglementări, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, după caz. Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc. Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective. Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor legale referitoare la reevaluarea imobilizărilor corporale.

Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile de valori economice create prin reevaluarea activelor imobilizate. Valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte unui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia după reevaluare.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului, în raport de o plată activă.

Tratamentul contabil al diferențelor din reevaluare	
Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ, sau un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior, la același element de activ.	Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, atunci aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare), sau o scădere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Evidența rezervelor din reevaluare se ține cu ajutorul contului pasiv 105 „Rezerve din reevaluare”.

2.3.4. Alte rezerve

Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale și alte rezerve. Rezervele legale se constituie anual din profitul entității, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse prevăzute de lege. Rezervele legale pot fi utilizate numai în condițiile prevăzute de lege. Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia. Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Rezervele reprezintă în principiu beneficii capitalizate în mod durabil de întreprindere până la o decizie contrară a organelor autorizate. În mod excepțional, rezervele se mai pot constitui și din alte surse cum sunt diferențele din reevaluare și primele de capital.

Rezervele se împart în: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale și alte rezerve.

Rezervele legale se constituie în proporție de cel puțin 5% din profitul contabil anual înainte de impozitare (profitul brut) până la limita când rezerva atinge 20% din capitalul social – la societățile comerciale cu capital autohton și regiile autonome – și 25% la societățile comerciale cu participare de capital străin.

Se precizează că sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea fondului de rezervă sunt deductibile la determinarea profitului impozabil, în limita a 5% din profitul anual, până ce acesta va atinge a cincea parte din capitalul social. Prin scopul lor, rezervele legale sunt destinate să protejeze capitalul social în cazul în care exercițiile financiare s-au încheiat cu pierderi.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din beneficii nete ale unităților patrimoniale, conform prevederilor din statutul acestora. Ele pot avea ca scop temperarea asociaților de a pretinde dividende în dauna altor obligații mai mari și mai urgente ale întreprinderii privind funcționarea sa normală.

Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net și din alte surse, cum sunt primele legate de capital, fiind destinate acoperirii pierderilor, creșterii capitalului social, acordării de dividende și în anii de exercițiu financiar care se încheie cu pierderi, pentru răscumpărarea propriilor acțiuni de către societate și alte destinații stabilite prin hotărârea generală a asociaților.

Evidența rezervelor se realizează prin contul de pasiv 106 „Rezerve”.

2.4. Tehnici contabile privind datorile pe termen lung

Contabilitatea împrumuturilor și datorilor asimilate acestora se ține pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora, credite

bancare pe termen lung și mediu, sumele datorate entităților afiliate și entităților de care compania este legată prin interese de participare, alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

2.4.1. Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise potrivit legii. În cadrul acestora, trebuie evidențiate distinct împrumuturile din emisiuni de obligațiuni convertibile.

Datoriile privind concesiunile și alte datorii similare sunt cele determinate de bunurile preluate cu acest titlu, potrivit contractelor încheiate de entitate. Bunurile luate în concesiune se reflectă în conturi în afara bilanțului (contul 8038 „Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie”). La sfârșitul duratei contractului de concesiune, bunurile se restituie proprietarului, situație în care are loc anularea datoriilor corespunzătoare privind concesiunea.

Entitățile trebuie să mențină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar și atunci când acestea sunt exigibile în 12 luni de la data bilanțului, dacă: termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de 12 luni; și există un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților, care este încheiat înainte de data bilanțului.

2.4.2. Prime privind rambursarea obligațiunilor

Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferența se înregistrează într-un cont de activ (169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”). Aceasta trebuie prezentată în bilanț, ca o corecție a datoriei corespunzătoare, evidențiate în contul 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”, precum și în notele explicative. Valoarea acestei diferențe trebuie amortizată printr-o sumă rezonabilă în fiecare exercițiu financiar, astfel încât să se amortizeze complet, dar nu mai târziu de data de rambursare a datoriei (articol contabil 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor” = 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”).

2.5. Tehnici contabile privind provizioanele

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea. Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

Provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care: o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației. Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion. Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. Spre deosebire de acestea: datoriile din credite comerciale constituie obligații de plată a bunurilor sau serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori și care au fost facturate sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii; și cheltuielile angajate sunt obligațiile de plată pentru bunuri și servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plății lor cu furnizorul, inclusiv salariile datorate angajaților (de exemplu, sumele aferente concediului plătit). Deși uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilității acestor datorii, elementul de incertitudine este – în general – mult mai redus decât în cazul provizioanelor. Angajamentele entităților sunt prezentate, de regulă, ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activități, în timp ce provizioanele sunt raportate separat.

Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare. Se vor recunoaște ca provizioane doar acele obligații generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității (de exemplu, modul de desfășurare a activității în viitor). Exemple de astfel de obligații sunt amenzile sau costurile de eliminare a efectelor negative produse mediului, pedepsite de lege, ambele generând ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice, indiferent de acțiunile viitoare ale entității. Similar, o entitate recunoaște un provizion pentru costurile de închidere a unei instalații petroliere, cu condiția ca respectiva entitate să remedieze daunele produse deja. Spre deosebire de această situație, o entitate poate intenționa sau poate avea nevoie, datorită presiunilor de ordin comercial sau a cerințelor de ordin legal, să efectueze cheltuieli pentru a putea acționa într-un anumit mod (de exemplu, prin instalarea de filtre pentru fum într-un anumit tip de fabrică). Deoarece entitatea poate evita cheltuielile viitoare prin diverse acțiuni, de exemplu, prin modificarea procedeuului de fabricație, ea nu are o obligație curentă aferentă acelei cheltuieli viitoare și deci nu va recunoaște niciun provizion.

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- c) acțiunile de restructurare;
- d) pensii și obligații similare;
- e) dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
- f) impozite;
- g) prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- h) alte provizioane.

Contabilitatea provizioanelor se ține pe feluri, în funcție de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situații:

- a) vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
- b) închiderea unor sedii ale entității;
- c) modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
- d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura și scopul activităților entității.

În cazul în care restructurarea este la nivelul grupului, provizionul pentru restructurare se recunoaște atât în situațiile financiare anuale individuale ale entității din grup afectate de restructurare, cât și în cele consolidate.

Provizioanele de restructurare, în cazul unei obligații legale, se constituie cu respectarea condițiilor generale de recunoaștere a provizioanelor și a prevederilor legale.

O entitate are o obligație implicită care determină constituirea unui provizion pentru restructurare atunci când sunt îndeplinite condițiile generale de recunoaștere a provizioanelor și entitatea:

- a) dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care să stipuleze cel puțin:
 - activitatea sau partea de activitate la care se referă;
 - principalele locații afectate de planul de restructurare;
 - numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea activității, distribuția și posturile acestora;
 - cheltuielile implicate;
 - data de la care se va implementa planul de restructurare.
- b) a provocat celor afectați o așteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării aceluia plan sau prin anunțarea principalelor sale caracteristici celor afectați de acesta.

În cazul în care o entitate începe un plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data bilanțului, dacă restructurarea este semnificativă și neprezentarea ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare, este necesară prezentarea de informații în acest sens.

Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare și anume cele care:

- sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare;
- nu sunt legate de desfășurarea continuă a activității entității.

Un provizion pentru restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele legate de:

- recalificarea sau mutarea personalului permanent;
- marketing;
- investițiile în noi sisteme și rețele de distribuție.

Aceste cheltuieli referitoare la administrarea viitoare a activității nu reprezintă datorii de restructurare la data bilanțului.

Provizioanele pentru pensii se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajații au părăsit entitatea. Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabilește de către specialiști în domeniu. La determinarea lor se ține seama de vârsta, vechimea în muncă și rotația personalului în cadrul entității. Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase până la pensie, atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp. Provizioanele pentru impozite se constituie pentru sumele viitoare de plată datorate bugetului de stat, în condițiile în care sumele respective nu sunt reflectate ca datorie în relația cu statul.

Aceste provizioane pot fi constituite, de exemplu, pentru: diferențe de impozite rezultate din operațiuni de control nefinalizate; impozite pentru care entitatea are deschise procese în instanță; rezerve din facilități fiscale sau alte rezerve pentru care în legislația fiscală există prevederi referitoare la impozitarea acestora, precum și în alte situații care pot genera datorii sub forma impozitului pe profit.

Provizioanele prezentate în bilanț la „Alte provizioane” includ provizioane constituite pentru:

- beneficiile plătite angajaților pentru terminarea contractului de muncă, ca rezultat al deciziei unei entități de a încheia contractul unui angajat înainte de data normală de pensionare sau al deciziei unui angajat de a accepta în mod voluntar plecarea în șomaj, în schimbul acelor beneficii;

- alte beneficii pe care entitatea urmează să le plătească angajaților sau persoanelor dependente de aceștia, care nu sunt legate de restructurare sau pensii;

- cheltuielile legate de protecția mediului înconjurător, pentru: protejarea aerului; gestiunea apelor uzate; gestiunea deșeurilor, protejarea solului, a apelor subterane și a apelor de suprafață; protejarea biodiversității și a peisajului; alte activități de protejare a mediului înconjurător;

- obligații asumate în comun cu o terță parte etc.

Provizioanele incluse la „Alte provizioane” trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.

În cazul în care operatorul unui acord de concesiune a serviciilor are o obligație contractuală de a întreține infrastructura la un anumit nivel de utilizare sau de a aduce infrastructura într-o anumită stare înainte de a fi predată concedentului la sfârșitul acordului de serviciu, drept obligații de îndeplinit ca o condiție a licenței primite, aceste obligații contractuale de a întreține sau de a reabilita infrastructura se recunosc drept provizion și se evaluează la cea mai bună estimare a cheltuielii care ar fi cerută pentru a deconta obligația actuală la data bilanțului.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate. Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile.

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii datoriei curente este suma pe care o entitate ar plăti-o, în mod rațional, pentru stingerea obligației la data bilanțului sau pentru transferarea acesteia unei terțe părți la acel moment. Acolo unde efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, valoarea provizionului reprezintă valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligației. În acest caz, actualizarea provizioanelor se face întrucât, datorită valorii-timp a banilor, provizioanele aferente unor ieșiri de resurse care apar la scurt timp de la data bilanțului sunt mult mai oneroase decât cele aferente unor ieșiri de resurse de aceeași valoare, dar care apar mai târziu. Actualizarea provizioanelor se efectuează, de regulă, de către persoane specializate. Rata de actualizare utilizată reflectă evaluările curente pe piață ale valorii-timp a banilor și ale riscurilor specifice datoriei

Câștigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu trebuie luate în considerare în evaluarea unui provizion. Dacă se estimează că o parte sau toate cheltuielile legate de un provizion vor fi rambursate de către o terță parte, rambursarea trebuie recunoscută numai în momentul în care este sigur că va fi primită. Rambursarea trebuie considerată ca un activ separat.

Provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri. Provizioanele vor fi utilizate numai pentru scopul pentru care au fost inițial recunoscute. Provizioanele se evaluează înaintea determinării impozitului pe profit, tratamentul fiscal al acestora fiind cel prevăzut de legislația fiscală.

III. Cazuri practice

3.1. Retratarea capitalului social conform IAS 29

Exemplu: Societatea Oltchim S.A. Vâlcea retratează la inflație capitalul social (în funcție de indicele general al prețurilor de la 31 decembrie 2003 și momentul constituirii și al majorărilor de capital) și înregistrează un plus de 600.000 lei.

IAS 29 „Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste” se aplică situațiilor financiare, inclusiv situațiilor financiare consolidate ale oricărei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste. Conform IAS 29 sunt necesare ajustări ale elementelor de active nemonetare (ex.: imobilizări corporale și necorporale evaluate la cost, active financiare nemonetare evaluate la cost, capital social subscris și vărsat înainte de 1 ianuarie 2004), dat fiind faptul că economia românească a fost o economie hiperinflaționistă până la 31 decembrie 2003.

În cazul în care societatea deține în sold la data tranziției/data de început a primei perioade comparative prezentate în situațiile financiare IFRS elemente nemonetare evaluate la cost dobândite înaintea datei de 1 ianuarie 2004 (ex.: imobilizări corporale, capital social) trebuie aplicat IAS 29 la întocmirea situațiilor financiare. De exemplu, capitalul social constituit înainte de 1 ianuarie 2004 trebuie ajustat cu indicele de inflație aplicabil de la data constituirii până la 31 decembrie 2003, iar ajustarea va fi efectuată asupra poziției bilanțiere reprezentând capital

social în contrapartidă cu rezultatul reportat. Va rezulta astfel în situațiile financiare IFRS o valoare a capitalului social diferită de capitalul social legal al societății. Așadar, IAS 29 se va aplica retrospectiv la data trecerii la IFRS până la 31 decembrie 2003.

Elementele monetare nu sunt retratate, deoarece ele sunt deja exprimate în raport cu unitatea monetară existentă la finalul perioadei de raportare. Elementele monetare sunt disponibilitățile bănești și elementele de încasat sau de plătit în bani.

Operațiunea contabilă privind retratarea capitalului social:

600.000 lei	118. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS 29	=	1028. Ajustări ale capitalului social	600.000 lei
-------------	--	---	--	-------------

Prin aplicarea retrospectivă a IAS 29, elementele nemonetare aflate în bilanțul societății de la data trecerii la IFRS trebuie retratate la inflație până la 31 decembrie 2003.

3.2. Răscumpărarea propriilor acțiuni cu scopul de a fi anulate

În anumite cazuri, legislația comercială din România admite răscumpărarea propriilor acțiuni cu scopul de a fi anulate, distribuite salariaților sau vândute terțelor persoane. Conform Legii nr. 31/1990, plata acțiunilor proprii dobândite se va face numai din profitul distribuibil sau din rezervele disponibile ale societății, înscrise în ultima situație financiară anuală. Înregistrările contabile aplicabile acestui tip de tranzacție sunt:

1. Răscumpărarea propriilor acțiuni:

508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	=	5121 Conturi curente la bănci	15.000 lei
--	---	-------------------------------	------------

2. Constituirea unei rezerve din profitul distribuibil:

117 Rezultat reportat	=	1068. Alte rezerve/Rezerve proprii pentru acțiuni proprii	15.000 lei
-----------------------	---	--	------------

sau

Constituirea unei rezerve din rezervele disponibile:

1068. Alte rezerve/Alte rezerve	=	1068. Alte rezerve/Rezerve proprii pentru acțiuni proprii	15.000 lei
---------------------------------	---	--	------------

3. Anularea acțiunilor proprii:

%	=	508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	15.000 lei
1012. Capital social			9.000 lei
668. Alte cheltuieli financiare			6.000 lei

4. Anularea rezervelor indisponibile:

1068. Alte rezerve/Rezerve proprii pentru acțiuni proprii	=	1068. Alte rezerve/Alte rezerve	15.000 lei
--	---	---------------------------------	------------

3.3. Calculul unui provizion pentru aferente produselor vândute pentru care se eliberează certificate de garanție

În cazul anumitor produse, furnizorii acordă beneficiarilor acestora un anumit termen de garanție. În limita acestui termen de garanție, remedierea defectăunilor care apar din vina furnizorilor se suportă de către aceștia. În cazul acestor situații, trebuie să se constituie provizioane pentru garanții de bună execuție acordate clienților, conform clauzelor contractuale negociate.

Detalii

1. Societatea „Telefonul fără fir” vinde telefoane. Pentru aceste produse, societatea eliberează certificate de garanție pentru 12 luni.

2. În anul 2012, societatea a vândut 300 de telefoane.

3. Analizând istoricul acestei firmei, rezultă că:

- 60% din telefoanele vândute în anul 2012 nu vor avea nicio problemă în anul 2013;
- 36% din telefoanele vândute în anul 2012 vor avea nevoie de reparații minore în anul 2013, la un cost mediu de 500 lei/produs;
- 4% din telefoanele vândute în anul 2012 vor avea nevoie de înlocuire completă în anul 2013, la un cost de 3.500 lei/produs.

4. La 1 ianuarie 2012 provizioanele pentru garanții aferente telefoanelor vândute în anul 2011 au fost de 4.600 lei.

5. În anul 2012 cheltuielile de remediere a problemelor înregistrate la telefoanele vândute în anul 2011 au fost de 2.500 lei, iar provizionul aferent a fost reluat la venituri.

Soluționare

1. Cheltuielile de remediere a problemelor înregistrate la telefoanele vândute în anul 2011 au fost de 2.500 lei. În anul 2012 se efectuează operațiunea contabilă pentru provizionul reluat la venituri:

1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților	=	7812. Venituri din provizioane	2.500 lei
---	---	--------------------------------	-----------

2. La 1 ianuarie 2012 provizioanele pentru garanții aferente telefoanelor vândute în anul 2011 au fost de 4.600 lei. În cursul anului 2012, au fost reluate la venituri 2.500 lei (operațiunea de mai sus). Rezultă, așadar, că soldul contului de provizion a fost de 4.600 lei - 2.500 lei = 2.100 lei, după reluarea la venituri a garanțiilor aferente telefoanelor vândute în anul 2011.

3. Calculăm provizionul necesar la sfârșitul anului 2012, utilizând istoricul de date al firmei.

Estimare tehnicieni	Formula de calcul	Costul rezultat
60% din telefoanele vândute în anul 2012 nu vor avea nicio problemă	60% x 0 lei	0 lei
36% din telefoanele vândute în anul 2012 vor avea nevoie de reparații minore, la un cost mediu de 500 lei/produs	36% x 300 produse x 500 lei/produs	54.000 lei
4% din telefoanele vândute în anul 2012 vor avea nevoie de înlocuire completă, la un cost de 3.500 lei/produs	4% x 300 produse x 3.500 lei/produs	42.000 lei
Total		96.000 lei

4. Având în vedere că provizionul existent este de 2.100 lei, iar provizionul necesar (rezultat din calcule) este de 96.000 lei, rezultă că provizionul va fi majorat cu 96.000 lei - 2.100 lei = 93.900 lei.

5. Operațiunea contabilă pentru majorarea provizionului este:

6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților	93.900 lei
--	---	---	------------

6. Din punct de vedere fiscal, provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților sunt deductibile la calcul impozitului pe profit. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzute în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate. Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract. Aceleași reguli se aplică și în cazul provizioanelor pentru garanții de bună execuție a contractelor externe, acordate în condițiile legii producătorilor și prestatorilor de servicii, în cazul exporturilor complexe, proporțional cu cota de participare la realizarea acestora, cu condiția ca acestea să se regăsească distinct în contractele încheiate sau în tariful lucrărilor executate și în facturile emise.

3.4. Contabilizarea efectelor remise spre scontare

Societatea RAR remite băncii spre scontare la 30 martie 2013 un efect comercial în sumă de 150.000 lei, taxa de scont fiind 15.000 lei. Efectul comercial are scadență la data de 30 mai 2013. Comisionul perceput de bancă pentru această tranzacție este 5.000 lei.

1. Remiterea efectului de comerț pentru a fi scontat:

5114. Efecte remise spre scontare	=	413. Efecte de primit de la clienți	150.000 lei
-----------------------------------	---	-------------------------------------	-------------

și concomitent:

Debit 8037. Efecte scontate neajunse la scadență	=	Credit	150.000 lei
---	---	--------	-------------

2. Scontarea efectului de comerț:

%	=	5114. Efecte remise spre scontare	150.000 lei
5121. Conturi curente la bănci			130.000 lei
627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate			5.000 lei
666. Cheltuieli privind dobânzile			15.000 lei

și concomitent:

Debit	=	Credit 8037. Efecte scontate neajunse la scadență	150.000 lei
-------	---	--	-------------

3.5. Beneficiile sub forma acțiunilor proprii acordate angajaților

Beneficiile sub forma acțiunilor proprii acordate angajaților sunt înregistrate în contabilitate drept cheltuieli în corespondență cu conturile de capitaluri proprii, la data acordării acelor beneficii. Data acordării acelor beneficii este data la care entitatea și angajații înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției sau data aprobării, dacă acordul face obiectul unui proces de aprobare ulterioară.

Recunoașterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajați are loc la momentul prestării acestora.

Înregistrările contabile aplicabile beneficiilor sub forma acțiunilor proprii sunt:

1. Beneficiile sub forma acțiunilor proprii ale entității evaluate la data distribuirii, acordate salariaților, se înregistrează:

644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii	=	106. Rezerve	2.500 lei
---	---	--------------	-----------

2. La acordarea instrumentelor de capitaluri proprii, tranzacția de remunerare se înregistrează:

106. Rezerve	=	1012. Capital social	2.500 lei
--------------	---	----------------------	-----------

3.6. Avansul financiar în cadrul decontărilor intragrup

1. Societatea „Lola” acordă prin virament un avans financiar în suma de 100.000 lei, din care 80.000 în contul bancar curent al filialei sale.

%	=	5121. Conturi curente la bănci	100.000 lei
2673. Creanțe legate de interesele de participare			20.000 lei
4511. Decontări între entitățile afiliate			80.000 lei

2. Se face rambursarea parțială a avansului financiar acordat în contul bancar curent al asociaților în suma de 7.000 lei:

5121. Conturi curente la bănci	=	4511. Decontări între entitățile afiliate	7.000 lei
--------------------------------	---	---	-----------

3. Se înregistrează dobânda pentru avansul financiar acordat sub formă de creanțe imobilizate:

2674. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare	=	763. Venituri din creanțe imobilizate	1.000 lei
---	---	---------------------------------------	-----------

4. Se înregistrează dobânda pentru avansul acordat în contul curent:

4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate	=	768. Alte venituri financiare	600 lei
---	---	-------------------------------	---------

Articolul 16. Contabilitatea terților

Contabilitatea clienților și furnizorilor, a celorlalte creanțe și obligații se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul formulează reguli contabile aplicabile clienților și furnizorilor, a celorlalte creanțe și obligații. Contabilitatea creanțelor și datoriilor se ține pe categorii, clienți, furnizori, alți debitori și creditori. Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate și cele legate prin interese de participare, asociații/acționarii, debitorii și creditorii diverși.

II. Comentariu

2.1. Arhitectura conturilor de terți

Clasa 4 – Conturi de terți

40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE

- 401. Furnizori (P)
- 403. Efecte de plătit (P)
- 404. Furnizori de imobilizări (P)
- 405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
- 408. Furnizori – facturi nesosite (P)
- 409. Furnizori – debitori
- 4091. Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
- 4092. Furnizori – debitori pentru prestări de servicii (A)

41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE

- 411. Clienți
- 4111. Clienți (A)
- 4118. Clienți incerti sau în litigiu (A)
- 413. Efecte de primit de la clienți (A)
- 418. Clienți – facturi de întocmit (A)
- 419. Clienți – creditori (P)

42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE

- 421. Personal – salarii datorate (P)
- 423. Personal – ajutoare materiale datorate (P)
- 424. Prime reprezentând participarea personalului la profit¹⁵ (P)
- 425. Avansuri acordate personalului (A)
- 426. Drepturi de personal neridicate (P)
- 427. Rețineri din salarii datorate terților (P)
- 428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
- 4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
- 4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)
- 43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
- 431. Asigurări sociale
- 4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)

- 4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
- 4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
- 4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
- 437. Ajutor de șomaj
- 4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)
- 4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)
- 438. Alte datorii și creanțe sociale
- 4381. Alte datorii sociale (P)
- 4382. Alte creanțe sociale (A)
- 44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE
- 441. Impozitul pe profit/venit
- 4411. Impozitul pe profit (P)
- 4418. Impozitul pe venit¹⁶ (P)
- ¹⁶ Se utilizează pentru evidențierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.
- 442. Taxa pe valoarea adăugată
- 4423. TVA de plată (P)
- 4424. TVA de recuperat (A)
- 4426. TVA deductibilă (A)
- 4427. TVA colectată (P)
- 4428. TVA neexigibilă (A/P)
- 444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
- 445. Subvenții
- 4451. Subvenții guvernamentale (A)
- 4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
- 4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
- 446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (P)
- 447. Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate (P)
- 448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
- 4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
- 4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)
- 45. GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI
- 451. Decontări între entitățile afiliate
- 4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
- 4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)
- 453. Decontări privind interesele de participare
- 4531. Decontări privind interesele de participare (A/P)
- 4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)
- 455. Sume datorate acționarilor/asociaților
- 4551. Acționari/asociați – conturi curente (P)
- 4558. Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente (P)
- 456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
- 457. Dividende de plată (P)
- 458. Decontări din operații în participație
- 4581. Decontări din operații în participație - pasiv (P)
- 4582. Decontări din operații în participație - activ (A)
- 46. DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
- 461. Debitori diverși (A)
- 462. Creditori diverși (P)
- 47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
- 471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
- 472. Venituri înregistrate în avans (P)
- 473. Decontări din operații în curs de clarificare (A/P)
- 475. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
- 4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
- 4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
- 4753. Donații pentru investiții (P)
- 4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
- 4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
- 478. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (P)
- 48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII

481. Decontări între unitate și subunități (A/P)

482. Decontări între subunități (A/P)

49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANTELOR

491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți (P)

495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (P)

496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși (P)

2.2. Tehnici contabile privind furnizorii și clienții

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate. Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 408 „Furnizori – facturi nesosite”), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor. Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor. În baza contabilității de angajamente, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale. În conturile de furnizori și clienți se evidențiază distinct datoriile, respectiv creanțele din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte. Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

În conturile de terți se înregistrează distinct operațiunile de scontare, forfetare și alte operațiuni, efectuate cu instituții de credit. Scontul comercial – reprezintă operațiunea prin care în schimbul unui efect de comerț (cambie, bilet la ordin), instituția de credit pune la dispoziția posesorului creanței, valoarea efectului, mai puțin agio (taxa de scont și comisioanele aferente), fără a aștepta scadența efectului respectiv, iar instituția are drept de recurs asupra beneficiarului fondurilor. Forfetarea – reprezintă cumpărarea, fără recurs asupra oricărui deținător anterior, a unor creanțe scadente la termen, ca rezultat al livrării de bunuri sau prestărilor de servicii, contra unei taxe forfetare.

Operațiunile privind vânzările/cumpărările de bunuri și prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare de efecte de primit sau de plătit, după caz. Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată. Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului (contul 8037 „Efecte scontate neajunse la scadență”) și se menționează în notele explicative.

Creanțele și datoriile în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor entității, se înregistrează în contabilitate atât în lei, cât și în valută. În cazul bunurilor achiziționate însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor.

O tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau necesită decontarea într-o altă monedă decât moneda națională (leu), inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o entitate: a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută; b) împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, iar sumele ce urmează să fie plătite sau încasate sunt exprimate în valută; c) achiziționează sau cedează într-o altă manieră active, contractează sau achită datorii exprimate în valută. Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede. Diferența de curs valutar este diferența ce rezultă din conversia unui anumit număr de unități ale unei monede într-o altă monedă la cursuri de schimb diferite. În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută. O tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat

de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii. Înregistrarea contravalorii în lei a capitalului social subscris în valută se face la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din data subscrierii. Diferențele de curs valutar între cursul de la data subscrierii și cursul de la data vărsării capitalului social în valută se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. În cazul datoriilor de leasing financiar în valută, acestea se înregistrează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României la data acordării finanțării. În situația în care data acordării finanțării este zi nebanară, la calculul diferențelor de curs valutar aferente se va avea în vedere cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară anterioară acesteia.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea lună. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.

Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea lună. Atunci când creanța sau datoria este decontată într-o lună ulterioară, diferența recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb, survenită în cursul fiecărei luni.

La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. La fel se aplică și creanțelor și datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

În contextul datelor informative raportate potrivit legii, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate creanțelor și datoriilor în lei.

La scăderea din evidență a creanțelor și datoriilor ale căror termene de încasare sau de plată sunt prescrise, entitățile trebuie să demonstreze că au fost întreprinse toate demersurile legale, pentru decontarea acestora.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. În contabilitatea analitică, furnizorii și clienții se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată, respectiv de încasare. În cadrul conturilor de furnizori și clienți, se grupează distinct datoriile și creanțele rezultate din tranzacțiile cu clauze de rezervă de proprietate.

În cazul mărfurilor returnate de clienți în același exercițiu financiar în care a avut loc operațiunea de vânzare, se corectează conturile 411 „Clienți”, 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și 371 „Mărfuri”. În cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exercițiul financiar precedent, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”, respectiv contul 408 „Furnizori – facturi nesosite” și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului. Aceste reguli se aplică și în cazul returului de produse finite vândute, corectându-se conturile corespunzătoare, respectiv 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”, 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” și 345 „Produse finite”.

Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 „Clienți incerti sau în litigiu” sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții). În

scopul prezentării în situațiile financiare anuale, creanțele se evaluează la valoarea probabilă de încasat. Atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru depreciere, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

În cazul cesionării unei creanțe, diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare și suma de achitat cedentului reprezintă venit la data constatării drepturilor și obligațiilor, potrivit clauzelor contractuale. Pentru suma creanței preluate care se estimează că nu poate fi recuperată, concomitent cu preluarea creanței se înregistrează și deprecierea corespunzătoare, articol contabil 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” = 496 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși”.

2.3. Tehnici contabile privind decontările cu personalul

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată. În vederea înregistrării primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaște ca provizion costul previzionat al acestora atunci și numai atunci când: a) entitatea are o obligație legală sau implicită de a face astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare; b) poate fi făcută o estimare certă a obligației. O obligație curentă există atunci și numai atunci când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăți. În situațiile financiare ale exercițiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul angajatului. Provizionul urmează a fi reluat în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje care, potrivit legislației în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masa caldă, alimente antidot etc.), precum și alte drepturi acordate potrivit legii. Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane.

Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților, datorate terților (poprii, pensii alimentare și altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.

Sumele datorate și neachitate personalului (concediile de odihnă și alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul. Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești și alte creanțe față de personalul entității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul.

Beneficiile sub forma acțiunilor proprii ale entității (sau alte instrumente de capitaluri proprii), acordate angajaților, sunt înregistrate distinct (contul 644 „Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii”), în contrapartida conturilor de capitaluri proprii (de exemplu, contul 1068 „Alte rezerve”, analitic distinct), la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării acelor beneficii. Recunoașterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajați are loc în momentul prestării acesteia. Data acordării beneficiilor reprezintă data la care entitatea și angajații beneficiari ai respectivelor instrumente înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției, cu mențiunea că, dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioară (de exemplu, de către acționari), data acordării beneficiilor este data la care este obținută respectiva aprobare. Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate care intră în drepturi imediat, la data acordării beneficiilor, angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii și, în absența unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera că serviciile prestate în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite. În acest caz, cheltuielile aferente se înregistrează integral, la momentul respectiv, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii. Pentru instrumentele de capitaluri

proprii acordate, care intră în drepturi numai după îndeplinirea de către angajați a unei perioade specificate de servicii, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe măsura prestării serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii. Suma înregistrată drept cheltuieli va avea în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi, iar această estimare trebuie revizuită dacă informațiile ulterioare indică faptul că numărul de instrumente de capitaluri proprii preconizate a intra în drepturi este diferit față de estimările precedente, astfel încât, la data intrării în drepturi, estimarea respectivă să fie egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi.

Contabilitatea decontărilor privind contribuțiile sociale cuprinde obligațiile pentru contribuția la asigurări sociale, contribuția la asigurări sociale de sănătate și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj. Eventualele sume datorate sau care urmează să fie încasate în perioadele următoare, aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii și creanțe sociale. Aici se cuprinde și contribuția unității la schemele de pensii facultative și la primele de asigurare voluntară de sănătate.

2.4. Tehnici contabile privind decontările cu bugetul statului și fondurile speciale

În cadrul decontărilor cu bugetul statului și fondurile speciale se cuprind: impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natura salariilor, subvențiile de primit, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.

Impozitul pe profit/venit de plată trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depășește suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanță. Plățile anticipate în contul impozitului pe profit, determinate potrivit legii, se reflectă distinct în contabilitate (contul 4411 "Impozitul pe profit").

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) pentru achizițiile din România și pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate în România se determină și se înregistrează în contabilitate potrivit legii.

Impozitul pe venituri de natura salariilor, care se înregistrează în contabilitate, cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii.

La alte impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale se cuprind: accizele, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, impozitul pe dividende, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe pentru folosirea terenurilor proprietate de stat și alte impozite și taxe. Acestea se defalcă în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale. Reflectarea în contabilitate a accizelor și fondurilor speciale incluse în prețuri sau tarife se face pe seama conturilor corespunzătoare de datorii, fără a tranzita prin conturile de venituri și cheltuieli.

2.5. Tehnici contabile privind subvențiile

Subvențiile primite sau de primit de către entitate se înregistrează în contabilitate în conturi distincte. Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanțate din subvenții sunt achitate direct de către autoritățile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenții, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entității, în contabilitate se reflectă atât datoria în valută, cât și creanța din subvenții corespunzătoare. Dacă la sfârșitul lunii sau perioadei de raportare, conturile de datorii față de furnizori și creanțe din subvenții în valută prezintă sold, acestea se evaluează, astfel încât veniturile și cheltuielile financiare aferente să nu influențeze rezultatul acelei luni, respectiv perioade. În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operațiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate și legislația în vigoare. În cazul achizițiilor în valută, finanțate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituția finanțatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferențele respective se înregistrează în conturi de debitori diverși sau creditori diverși, în relație cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

2.6. Tehnici contabile privind decontările între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații

Contabilitatea decontărilor între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații cuprinde operațiunile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entității debitoare, cât și a celei creditoare, precum și decontările între acționari/asociați și entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acționarii/asociații și, de asemenea, conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.

2.7. Tehnici contabile privind dividendele

Dividendele repartizate deținătorilor de acțiuni, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului. Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend.

2.8. Tehnici contabile privind sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari/asociați la dispoziția entității

Sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari/asociați la dispoziția entității, precum și dobânzile aferente, calculate în condițiile legii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

2.9. Tehnici contabile privind conturile de debitori/creditori diverși

Creanțele/datoriile entității față de alți terți, alții decât personalul propriu, clienții și furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverși.

2.10. Tehnici contabile privind cheltuieli în avans/venituri în avans

Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz. În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli și venituri: chirii, abonamente, asigurări și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare. În contul 471 „Cheltuieli în avans” se înregistrează, de asemenea, achizițiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră, efectuate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmând a se recunoaște drept cheltuieli ale perioadelor viitoare în care urmează a se utiliza.

2.11. Tehnici contabile privind sumele în curs de clarificare

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare”. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

Pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, decontări în cadrul grupului și debitori, cu ocazia inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar, se reflectă ajustări pentru depreciere.

2.12. Tehnici contabile privind activele și datorile contingente

Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datorile entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență. În această categorie se cuprind: angajamente (giruri, garanții, cauțiuni) acordate sau primite în relațiile cu terți; imobilizări corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoși din activ, urmăriți în continuare; stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință; redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadență; bunuri publice

2.6. Tehnici contabile privind decontările între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații

Contabilitatea decontărilor între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații cuprinde operațiunile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entității debitoare, cât și a celei creditoare, precum și decontările între acționari/asociați și entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acționarii/asociații și, de asemenea, conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.

2.7. Tehnici contabile privind dividendele

Dividendele repartizate deținătorilor de acțiuni, propuse sau declarate după data bilanțului, precum și celelalte repartizări similare efectuate din profit, nu trebuie recunoscute ca datorie la data bilanțului. Cota-parte din profit ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat constituie dividend.

2.8. Tehnici contabile privind sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari/asociați la dispoziția entității

Sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari/asociați la dispoziția entității, precum și dobânzile aferente, calculate în condițiile legii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

2.9. Tehnici contabile privind conturile de debitori/creditori diverși

Creanțele/datoriile entității față de alți terți, alții decât personalul propriu, clienții și furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverși.

2.10. Tehnici contabile privind cheltuieli în avans/venituri în avans

Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz. În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli și venituri: chirii, abonamente, asigurări și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare. În contul 471 „Cheltuieli în avans” se înregistrează, de asemenea, achizițiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră, efectuate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmând a se recunoaște drept cheltuieli ale perioadelor viitoare în care urmează a se utiliza.

2.11. Tehnici contabile privind sumele în curs de clarificare

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare”. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării.

Pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, decontări în cadrul grupului și debitori, cu ocazia inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar, se reflectă ajustări pentru depreciere.

2.12. Tehnici contabile privind activele și datorile contingente

Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datorile entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență. În această categorie se cuprind: angajamente (giruri, garanții, cauțiuni) acordate sau primite în relațiile cu terți; imobilizări corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoși din activ, urmăriți în continuare; stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință; redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadență; bunuri publice

primite în administrare, concesiune și cu chirie de către regii autonome, societăți/companii naționale, societăți comerciale; dobânzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadență; certificate de emisii de gaze cu efect de seră primite, care nu au stabilit o valoare și, prin urmare, nu pot fi recunoscute în conturi bilanțiere, precum și alte valori. În notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanțului.

În cadrul elementelor extrabilanțiere sunt cuprinse și activele contingente (contul 807 „Active contingente”), respectiv datoriile contingente (contul 808 „Datorii contingente”). Un activ contingent este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului și a căror existență va fi confirmată numai prin apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității. Un exemplu în acest sens îl reprezintă un drept de creanță ce poate rezulta dintr-un litigiu în instanță (ex., o despăgubire), în care este implicată entitatea și al cărui rezultat este incert. Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate. Activele contingente nu trebuie recunoscute în conturile bilanțiere. Acestea trebuie prezentate în notele explicative în cazul în care este probabilă apariția unor intrări de beneficii economice. Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece ele nu sunt certe iar recunoașterea lor ar putea determina un venit care să nu se realizeze niciodată. În cazul în care realizarea unui venit este sigură, activul aferent nu este un activ contingent și trebuie procedat la recunoașterea lui în bilanț.

Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Astfel, dacă intrarea de beneficii economice devine certă, activul și venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările. În schimb, dacă este doar probabilă o creștere a beneficiilor economice, entitatea va prezenta în notele explicative activul contingent.

O datorie contingentă este:

a) o obligație potențială, apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului și a cărei existență va fi confirmată numai de apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității;

b) o obligație curentă apărută ca urmare a unor evenimente trecute, anterior datei bilanțului, dar care nu este recunoscută deoarece: nu este sigur că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea acestei datorii; valoarea datoriei nu poate fi evaluată suficient de credibil. O entitate nu va recunoaște în bilanț o datorie contingentă, aceasta fiind prezentată în notele explicative. În situația în care o entitate are o obligație angajată în comun cu alte părți, partea asumată de celelalte părți este prezentată ca o datorie contingentă. Datoriile contingente sunt continuu evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieșire de resurse care încorporează beneficiile economice. Dacă se consideră că este necesară ieșirea de resurse, generată de un element considerat anterior datorie contingentă, se va recunoaște, după caz, o datorie sau un provizion în situațiile financiare aferente perioadei în care a intervenit modificarea încadrării evenimentului, cu excepția cazurilor în care nu poate fi efectuată nicio estimare credibilă.

Datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul că:

a) provizioanele sunt recunoscute ca datorii (presupunând că pot fi realizate estimări corecte), deoarece constituie obligații curente la data bilanțului și este probabil că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea obligațiilor;

b) datoriile contingente nu sunt recunoscute ca datorii, deoarece sunt: obligații posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă entitatea are o obligație curentă care poate genera o ieșire de resurse; obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere în bilanț (deoarece fie nu este probabil să fie necesară o reducere a resurselor entității pentru stingerea obligației, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligației).

III. Cazuri practice

3.1. Analiza condițiilor de recunoaștere a provizioanelor în cazul unui litigiu conform IAS 37

IAS 37 „Provizioane, datorii contingente și active contingente” asigură aplicarea unor criterii de recunoaștere și baze de evaluare adecvate provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente.

Un activ contingent	<ul style="list-style-type: none"> • Este un activ potențial care apare ca urmare a unor evenimente anterioare și a cărui existență va fi confirmată doar de apariția sau neapariția unui sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu sunt în totalitate controlate de entitate
	<ul style="list-style-type: none"> • O entitate nu trebuie să recunoască un activ contingent
	<ul style="list-style-type: none"> • Activele contingente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neașteptate, care generează posibilitatea unei intrări de beneficii economice în entitate. Un exemplu îl constituie o pretenție care face obiectul unei acțiuni în instanță intentată de entitate, al cărei rezultat este incert.
	<ul style="list-style-type: none"> • Activele contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece acest fapt ar putea determina recunoașterea unui venit care s-ar putea să nu se realizeze niciodată. Cu toate acestea, în momentul în care realizarea unui venit este aproape sigură, activul aferent nu este activ contingent, iar recunoașterea sa este oportună
	<ul style="list-style-type: none"> • În cazul în care este probabilă o intrare de beneficii economice, o entitate trebuie să prezinte o scurtă descriere a naturii activelor contingente la finalul perioadei de raportare și, după caz, o estimare a efectului lor financiar. • Activele contingente sunt evaluate continuu pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor survenite. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit aproape sigură, activul și venitul aferent sunt recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care a survenit modificarea. Dacă o intrare de beneficii economice a devenit probabilă, o entitate prezintă activul contingent.

Studiu de caz. Entitatea „Angajatorul de București” dă în judecată „Angajatorul de Pitești” și cere daune materiale în sumă de 102.500 lei. La data semnării situațiilor financiare anuale, avocații Angajatorului de București apreciază că sunt șanse de câștig a procesului de 85%

Analiza condițiilor de recunoaștere a provizioanelor în cazul unui litigiu este redată schematic în cele ce urmează:

	Angajatorul de Pitești	Entitatea Angajatorul de București
Existența unei obligații	Da – Procesul	Nu
Probabilitatea ieșirii de beneficii economice	Da – avocații apreciază că societatea va pierde procesul	Nu – avocații apreciază că societatea va avea câștig de cauză
Evaluare credibilă	Da – 12.500 lei	Da – 12.500 lei
Note	Nu va recunoaște un activ contingent.	Va prezenta în situațiile financiare un activ contingent, până în momentul în care va încasa daunele materiale, atunci când activul contingent devine un activ cert.

3.2. Înregistrarea în contabilitate a unui activ deținut în vederea vânzării

Conform IFRS 5 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării și activități întrerupte”, o entitate trebuie să clasifice un activ imobilizat (sau grup destinat cedării) drept deținut în vederea vânzării dacă valoarea sa contabilă va fi recuperată în principal printr-o tranzacție de vânzare, și nu prin utilizarea sa continuă. În acest caz, activul (sau grupul destinat cedării) trebuie să fie disponibil pentru vânzare imediată așa cum se prezintă la momentul respectiv, făcând obiectul doar a termenilor uzuali în cazul vânzărilor de astfel de active (sau grupuri destinate cedării), iar vânzarea lui trebuie să aibă o probabilitate ridicată. Societatea va recunoaște un venit din orice creștere ulterioară a valorii juste mai puțin costurile de vânzare pentru un activ, dar acesta nu trebuie să depășească pierderea din depreciere care a fost recunoscută anterior

Studiu de caz. Societatea „Narcisa” cumpără un autoturism la un preț de 80.000 lei. Societatea urmează să vândă acest bun peste aproximativ 6 luni. La 2 luni după achiziție, rezultă că valoarea justă a bunului este de 79.000 lei. Cheltuielile estimate a avea loc cu procesul de vânzare sunt de 300 lei. La data situațiilor financiare, valoarea justă minus cheltuielile de cesiune este de 81.000 lei.

1. La data achiziției autoturismului, activul este clasificat ca deținut pentru vânzare. Această înseamnă că în contabilitate se vor opera următoarele înregistrări:

80.000 lei	2133. Mijloace de transport	=	404. Furnizori de imobilizări	80.000 lei
------------	-----------------------------	---	-------------------------------	------------

2. Se înregistrează pierderea din deprecieri:

1.300 lei	6813. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913. Provizioanele pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	1.300 lei
-----------	--	---	---	-----------

3. Având în vedere că autoturismul nu este amortizat, societatea va recunoaște un venit determinat de creșterea valorii juste mai puțin costurile de cesiune:

1.300 lei	2913. Provizioanele pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	=	7813. Venituri de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	1.300 lei
-----------	---	---	--	-----------

3.3. Reducerile financiare

1. Reglementarea reducerilor este prevăzută la punctul 51 din O.M.F.P. nr. 3055/2009. Astfel, din punct de vedere contabil, legiuitorul a stabilit că reducerile pot fi de două feluri, în speță: reduceri comerciale și reduceri financiare.

Reducerile comerciale	Reducerile financiare
Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.	Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datorilor înainte de termenul normal de exigibilitate. Reducerile financiare primite de la furnizor nu reduc costul de achiziție al bunurilor.
Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”, respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți. Același tratament contabil se aplică și în cazul reducerilor comerciale legate de prestările de servicii. În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 „Furnizori – facturi nesosite –”, respectiv contul 418 „Clienți – facturi de întocmit” și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.	Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 „Venituri din sconturi obținute”). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”).
Reducerile comerciale pot fi, de exemplu: <ul style="list-style-type: none"> • rabaturile – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare; • remizele – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; • risturnele – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate. 	Reducerile comerciale nu sunt clasificate.

2. Operațiunile contabile de înregistrare a reducerilor financiare primite de la furnizor

2.1. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii referitoare la achiziția de bunuri de natura stocurilor de la furnizori, conform facturii:

Conturi din clasa 3	=	401. Furnizori	50.000 lei
---------------------	---	----------------	------------

2.2. Plata facturii privind bunuri de natura stocurilor, conform ordinului de plată, și evidențierea reducerii financiare:

401. Furnizori	=	%	50.000 lei
		5121. Conturi curente la bancă în lei	40.000 lei
		767. Venituri din sconturi obținute	10.000 lei

3. Operațiunile contabile de înregistrare a reducerilor financiare acordate unui client

3.1. Înregistrarea în contabilitate a operațiunii referitoare la vânzarea de bunuri de natura stocurilor (în speță mărfuri) conform facturii:

4111. Clienți	=	707. Venituri din vânzarea mărfurilor	50.000 lei
---------------	---	---------------------------------------	------------

3.2. Încasarea facturii privind de bunuri de natura stocurilor, conform ordinului de plată, și evidențierea reducerii financiare:

%	=	4111. Clienți	50.000 lei
5121. Conturi curente la bancă în lei			40.000 lei
667. Cheltuieli privind sconturile acordate			10.000 lei

În legătură cu reducerile financiare, sfatul nostru este ca la fiecare sfârșit de lună să verificați sumele acordate sau sumele primite cu titlu de reducere financiară prevăzute în contracte și evidențiate în facturi în corelație cu sumele care se regăsesc înscrise în balanța de verificare, fișe de cont, registrul jurnal etc.

Articolul 17. Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor

(1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, după caz.

(2) Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz.

(3) Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetului general consolidat se ține pe subdiviziunile clasificăției bugetare.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției;
- Legea societăților nr. 31/1990;
- Legea nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului;
- O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale;
- H.G. nr. 479/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale.

I. Scopul articolului

Articolul este destinat reglementării tratamentului contabil aplicabil cheltuielilor și veniturilor. Cu alte cuvinte, se stabilesc regulile contabile pentru evidențierea în contabilitate a sumelor sau valorilor încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurilor din orice alte surse, respectiv a valorilor plătite sau de plătit pentru buna funcționare a societății.

Contul de profit și pierdere cuprinde cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere). Cifra de afaceri netă, în sensul prezentelor reglementări, se calculează prin însumarea veniturilor rezultate din livrările de bunuri și prestările de servicii și alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților. Atunci când, în baza unor prevederi legale expresă, în conturile de venituri au fost cuprinse sume reprezentând diverse impozite și taxe reflectate concomitent în conturi de cheltuieli, cu ocazia întocmirii contului de profit și pierdere, la cifra de afaceri netă se vor înscrie sumele reprezentând veniturile menționate, corectate cu cheltuielile corespunzătoare acelor impozite. Elementele extraordinare sunt veniturile sau cheltuielile rezultate din evenimente sau tranzacții care sunt clar diferite de activitățile curente și care, prin urmare, nu se așteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat, de exemplu exproprieri sau dezastre naturale.

II. Comentariu

2.1. Arhitectura conturilor de cheltuieli și venituri

Conturile sintetice de venituri și de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității. Conturile de venituri au funcție de pasiv și conturile de cheltuieli au funcție de activ.

Clasa 6 – Conturi de cheltuieli

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

- 601. Cheltuieli cu materiile prime
- 602. Cheltuieli cu materialele consumabile
- 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
- 6022. Cheltuieli privind combustibilii
- 6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
- 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
- 6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
- 6026. Cheltuieli privind furajele
- 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
- 604. Cheltuieli privind materialele nestocate
- 605. Cheltuieli privind energia și apa
- 606. Cheltuieli privind animalele și păsările
- 607. Cheltuieli privind mărfurile
- 608. Cheltuieli privind ambalajele
- 609. Reduceri comerciale primite
- 61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
- 611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
- 612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
- 613. Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614. Cheltuieli cu studiile și cercetările
- 62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
- 621. Cheltuieli cu colaboratorii
- 622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile

- 623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
- 624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
- 625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
- 626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
- 627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
- 628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
- 63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
- 635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
- 64. CHELTUIELI CU PERSONALUL
- 641. Cheltuieli cu salariile personalului
- 642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților
- 643. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
- 644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
- 645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 6451. Contribuția unității la asigurările sociale
- 6452. Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
- 6453. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
- 6456. Contribuția unității la schemele de pensii facultative
- 6457. Contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
- 6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
- 652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
- 654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
- 658. Alte cheltuieli de exploatare
- 6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
- 6582. Donații acordate
- 6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital
- 6588. Alte cheltuieli de exploatare
- 66. CHELTUIELI FINANCIARE
- 663. Pierderi din creanțe legate de participații
- 664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
- 6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
- 6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
- 665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
- 666. Cheltuieli privind dobânzile
- 667. Cheltuieli privind sconturile acordate
- 668. Alte cheltuieli financiare
- 67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE
- 671. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare
- 68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
- 681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
- 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
- 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
- 6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
- 6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
- 686. Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare
- 6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
- 6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
- 69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE
- 691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
- 698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

Clasa 7 – Conturi de venituri

- 70. CIFRA DE AFACERI NETĂ
- 701. Venituri din vânzarea produselor finite
- 702. Venituri din vânzarea semifabricatelor

- 703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
- 704. Venituri din servicii prestate
- 705. Venituri din studii și cercetări
- 706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
- 707. Venituri din vânzarea mărfurilor
- 708. Venituri din activități diverse
- 709. Reduceri comerciale acordate
- 71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
- 711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
- 712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție
- 72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI
- 721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
- 722. Venituri din producția de imobilizări corporale
- 74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
- 741. Venituri din subvenții de exploatare
- 7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri
- 7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile
- 7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
- 7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
- 7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială
- 7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
- 7417. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
- 7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată
- 75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
- 754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
- 758. Alte venituri din exploatare
- 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
- 7582. Venituri din donații primite
- 7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital
- 7584. Venituri din subvenții pentru investiții
- 7588. Alte venituri din exploatare
- 76. VENITURI FINANCIARE
- 761. Venituri din imobilizări financiare
- 7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
- 7613. Venituri din interese de participare
- 762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt
- 763. Venituri din creanțe imobilizate
- 764. Venituri din investiții financiare cedate
- 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
- 7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
- 765. Venituri din diferențe de curs valutar
- 766. Venituri din dobânzi
- 767. Venituri din sconturi obținute
- 768. Alte venituri financiare
- 77. VENITURI EXTRAORDINARE
- 771. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare
- 78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
- 781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
- 7812. Venituri din provizioane
- 7813. Venituri din ajustări pentru deprecieră imobilizărilor
- 7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
- 7815. Venituri din fondul comercial negativ
- 786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
- 7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

2.2. Tehnici contabile privind veniturile

2.2.1. Politici și practici contabile în materia veniturilor

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora. Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul „Alte venituri din exploatare”.

Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividende. Sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite. Suma veniturilor rezultate dintr-o tranzacție este determinată, de obicei, printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului, ținând cont de suma oricăror reduceri comerciale.

Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din exploatare;
- b) venituri financiare;
- c) venituri extraordinare.

Veniturile din exploatare cuprind:

a) venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii. În această categorie se includ și veniturile realizate din vânzarea de locuințe de către entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe. Veniturile se recunosc la valoarea integrală, inclusiv în cazul în care entitatea practică programe de fidelizare a clienților. În acest caz, pentru contravaloarea punctelor cadou acordate clienților ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri, prestare de servicii sau a altor forme similare de stimulare, și care pot fi folosite în viitor de client pentru a obține bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare, entitatea înregistrează în contabilitate un provizion;

b) venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

c) venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca imobilizări corporale și necorporale;

d) venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.

Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).

Veniturile financiare cuprind:

- a) venituri din imobilizări financiare;
- b) venituri din investiții pe termen scurt;
- c) venituri din creanțe imobilizate;
- d) venituri din investiții financiare cedate;

- e) venituri din diferențe de curs valutar;
- f) venituri din dobânzi;
- g) venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- h) alte venituri financiare.

Venituri din vânzări de bunuri

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți. Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcuto, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate;
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri. Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignatar la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. Pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității, se consideră că transferul proprietății bunurilor a avut loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar. Bunurile transmise în vederea verificării conformității sunt bunurile oferite de furnizor clienților, aceștia având dreptul fie să le achiziționeze fie, să le returneze furnizorului. Contractul aferent bunurilor livrate în vederea testării este un contract provizoriu prin care vânzarea efectivă a bunurilor este condiționată de obținerea de rezultate satisfăcătoare în urma testării de către clientul potențial, testare ce are scopul de a stabili că bunurile au caracteristicile solicitate de clientul respectiv. Pentru stocurile la dispoziția clientului, se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor. Stocurile la dispoziția clientului reprezintă o operațiune potrivit căreia furnizorul transferă regulat bunuri într-un depozit propriu sau într-un depozit al clientului, prin care transferul proprietății bunurilor intervine, potrivit contractului, la data la care clientul scoate bunurile din depozit, în principal pentru a le utiliza în procesul de producție.

Venituri din prestarea de servicii

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri. Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate. În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție. Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”.

Venituri din redevențe, chirii, dobânzi și dividende

Veniturile din redevențe, chirii, dobânzi și dividende se recunosc astfel: a) dobânzile se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente; b) redevențele și chiriile se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului; c) dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

Veniturile din reluarea provizioanelor, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidențiază distinct, în funcție de natura acestora. Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

2.2.2. Documentele justificative utilizate pentru consemnarea operațiilor economice corespunzătoare veniturilor

Gruparea pe categorii de activități	
Din vânzări sau aferente cifrei de afaceri	<ul style="list-style-type: none"> Contractul și comanda, ca bază juridică obligatorie pentru ansamblul relațiilor de afaceri, implicit pentru vânzările realizate de orice societate Factura, pentru majoritatea operațiunilor privind livrarea de bunuri, prestarea de servicii sau executarea de lucrări Scadențarul subvențiilor aferente cifrei de afaceri Declarația vamală de export și factura externă Dispoziția de livrare și avizul de însoțire a mărfurilor Scadențarul contractelor de leasing sau de vânzare cu plata în rate Bonul de comandă – chitanță Bonul fiscal Raportul casei de marcat și monetarul cu regim special Registrul de casă
Din stocări, immobilizări și ajustări a cheltuielilor și veniturilor societății	<ul style="list-style-type: none"> Nota de predare Deviz de lucrări pentru înregistrarea lucrărilor realizate în favoarea terților și încă nefacturate sau ca anexă la procesul-verbal de recepție Procesul-verbal de recepție a lucrărilor (investițiilor, modernizărilor) executate cu resurse proprii Listele de inventar, registrul de inventar
Din alte activități de exploatare	<ul style="list-style-type: none"> Contractul de subvenții, notele și situațiilor de fundamentare a subvențiilor exigibile Procesul-verbal de casare și declarare utilizat pentru înregistrarea în contabilitate a activelor rezultate Titluri executorii și hotărâri judecătorești Contractul de donație și procesul-verbal de predare a activelor dobândite cu titlu de donație
Din activitatea financiară	<ul style="list-style-type: none"> Extrasul de cont bancar Ordinul de bursă privind vânzarea-cumpărarea de instrumente financiare Contractele de forfetare sau de factoring
Pentru activitatea extraordinară	<ul style="list-style-type: none"> Graficul de încasare a subvențiilor (despăgubiri) pentru extrasul de cont cu ordinul de plată anexat

2.2.3. Tratamente contabile aplicate operațiunilor care generează valori încasate sau de încasat și care apar cu regularitate în activitatea practică a unei societăți comerciale

(1) Operațiuni contabile privind veniturile din vânzarea produselor finite

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- prețul de vânzare al produselor finite, vândute clienților	411	701
- prețul de vânzare al produselor finite pentru care nu s-au întocmit facturi	418	701
- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare	% 451 453	701

(2) Operațiuni contabile privind veniturile din vânzarea semifabricatelor

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- prețul de vânzare al semifabricatelor, vândute clienților	411	702
- prețul de vânzare al semifabricatelor, pentru care nu s-au întocmit facturi	418	702
- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare	% 451 453	702

(3) Operațiuni contabile privind veniturile din vânzarea produselor reziduale

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- prețul de vânzare al produselor reziduale, vândute clienților	411	703
- prețul de vânzare al produselor reziduale pentru care nu s-au întocmit facturi	418	703
- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare	% 451 453	703

(4) Operațiuni contabile privind veniturile din servicii prestate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- tarifele serviciilor prestate, facturate clienților	411	704
- tarifele serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi	418	704
- venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exercitiului în curs	472	704
- tarifele serviciilor prestate, încasate în numerar	531	704
- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare	% 451 453	704

(5) Operațiuni contabile privind veniturile din studii și cercetări

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea studiilor și a contractelor de cercetare, facturate clienților	411	705
- valoarea studiilor și a contractelor de cercetare pentru care nu s-au întocmit facturi	418	705
- valoarea studiilor și a contractelor de cercetare înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exercitiului în curs	472	705
- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare	% 451 453	705

(6) Operațiuni contabile privind veniturile din redevențe, locații de gestiune și chirii

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune, chiriilor facturate către concesionari, locatari, chiriași	411	706
- valori primite de la terți privind locații de gestiune, licențe, brevete și alte drepturi similare	461	706
- valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor pentru care nu s-au întocmit facturi	418	706
- sumele datorate de personal, reprezentând chirii care se fac venituri ale entității	428	706
- venituri înregistrate în avans aferente perioadei curente sau exercitiului în curs	472	706
- sumele încasate reprezentând valoarea redevențelor cuvenite pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor, precum și pentru folosirea brevetelor, mărcilor și a altor drepturi similare	% 512 531	706
- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare	% 451 453	706

(7) Operațiuni contabile privind veniturile din vânzarea mărfurilor

Operațiuni contabile	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- prețul de vânzare al mărfurilor, vândute clienților	411	707
- prețul de vânzare al mărfurilor, pentru care nu s-au întocmit facturi	418	707
- sumele încasate în numerar din vânzarea mărfurilor	531	707
- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare	% 451, 453	707

(8) Operațiuni contabile privind veniturile din activități diverse

Operațiuni contabile	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele facturate clienților, reprezentând venituri din activități diverse	411	708
- sumele datorate de clienți, pentru care nu s-au întocmit facturi	418	708
- sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta și care se fac venituri ale entității	428	708
- sumele încasate de la terți, reprezentând venituri din activități diverse	% 512 531	708
- venituri înregistrate în avans, aferente perioadei curente sau exercițiului în curs	472	708
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți	419	708
- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare	% 451 453	708

(9) Operațiuni contabile privind veniturile aferente costurilor stocurilor de produse

Operațiuni contabile	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție	331	711
- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, constatate plus la inventar, precum și diferențele între prețul prestabilit și costul de producție aferent	% 341 345 346 348	711
- costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, diferențele de preț aferente, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar	% 361 368	711
- reluarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei	711	331
- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț aferente	711	% 341 345 346 348 361 368

(10) Operațiuni contabile privind veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- la sfârșitul perioadei, costul serviciilor în curs de execuție	332	712
- reluarea serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei	712	332

(11) Operațiuni contabile privind veniturile din producția de imobilizări necorporale

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea imobilizărilor necorporale realizate pe cont propriu	% 203 208 233	721

(12) Operațiuni contabile privind veniturile din producția de imobilizări corporale

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- costul de producție al amenajărilor de terenuri, realizate pe cont propriu	% 211 231	721
- costul de producție al celorlalte imobilizări corporale, realizate pe cont propriu, precum și al investițiilor efectuate la cele existente	231	721

(13) Operațiuni contabile privind veniturile din subvenții de exploatare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- subvențiile de exploatare primite sau ce urmează a fi primite	% 512 445	741
- subvenții pentru venituri, recunoscute anterior ca venituri amânate	472	741

(14) Operațiuni contabile privind veniturile din creanțe reactivate și debitori diverși

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- reactivarea unor clienți care fuseseră scoși din evidență, deveniți insolvenți	411	754
- reactivarea unor debitori diverși care fuseseră scoși din evidență, deveniți insolvenți	461	754
- veniturile din creanțele reactivate în legătură cu entitățile afiliate	451	754
- veniturile din creanțele reactivate în legătură cu acționarii sau asociații, după caz	453	754

(15) Operațiuni contabile privind veniturile din venituri din exploatare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate	428	758
- valoarea bunurilor constatate lipsă sau deteriorate, imputate terților	461	758
- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de terți	% 411 451 453 461 418	758
- cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecută la venituri, corespunzător amortizării înregistrate	475	758

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- bunurile sau valorile primite gratuit	% 301 302 303 361 371 381 512 531	758
- bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări	% 301 302 303	758
- drepturi de personal neridicate, prescrise, potrivit legii	426	758
- sumele cuvenite unității, datorate de către bugetul statului, altele decât impozite și taxe	448	758
- prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate	% 451 453 461	758
- diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu mărfuri la capitalul altor entități și valoarea mărfurilor care fac obiectul participației	% 261 263 265	758
- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii față de furnizori, creditori diverși, acționari/asociați,	% 401 404 462 455 457	758
- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit legii, reprezentând datorii privind asigurările sociale, ajutorul de șomaj, impozitul pe profit/venit, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, fonduri speciale, dividende de plătit și alte datorii cu bugetul statului	% 431 437 441 4423 446 447 448 444 438	758

(16) Operațiuni contabile privind veniturile din titluri imobilizate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- dividendele de încasat/încasate, aferente titlurilor imobilizate	% 451 453 461 512	761
- valoarea titlurilor imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al entității la care se dețin participații, prin încorporarea profitului	% 261 263 265	761
- partea cuvenită investitorului din profitul înregistrat în exercițiul curent de întreprinderea asociată, cu ocazia consolidării prin punere în echivalență a participației deținute de investitor în întreprinderea asociată	264	761

(17) Operațiuni contabile privind veniturile din investiții financiare pe termen scurt

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- dividendele de încasat/încasate, aferente investițiilor financiare pe termen scurt	%	762
	451	
	461	
	512	

(18) Operațiuni contabile privind veniturile din creanțe imobilizate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- dobânda aferentă creanțelor imobilizate	%	763
	267	
	512	

(19) Operațiuni contabile privind veniturile din investiții financiare cedate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate	%	764
	451	
	453	
	461	
- câștigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă	%	764
	461	
	512	
	531	
- diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării în natură la capitalul altor entități și valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale și necorporale care au făcut obiectul participației, cu ocazia cedării participațiilor respective	1068	764

(20) Operațiuni contabile privind veniturile din diferențe de curs valutar

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la încasarea creanțelor în valută	%	765
	512	
	531	
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din decontarea datoriilor în valută și evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	%	765
	161	
	162	
	166	
	167	
	168	
	269	
	401	
	403	
	404	
	405	
	408	
	419	
	451	
	453	
	455	
	462	
	509	
- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea disponibilităților în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci, precum și a depozitelor și a altor valori de trezorerie în	%	765
	512	
	531	

valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	267 508 541 542	
- diferențele favorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participații într-o entitate străină care a fost cuprinsă în consolidare	107	765
- diferențele favorabile de curs valutar înregistrate în situațiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină	106	765

(21) Operațiuni contabile privind veniturile din dobânzi

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- dobânzile aferente creanțelor imobilizate	% 267 512	766
- dobânzile cuvenite, aferente împrumuturilor acordate entităților afiliate și entităților legate prin interese de participare	% 451 453	766
- dobânzile aferente sumelor datorate de către debitorii diverși	461	766
- dobânzile primite, aferente disponibilităților aflate în conturi curente	512	766
- dobânzi de primit aferente disponibilităților aflate în conturi curente	518	766
- dobânda cuvenită pentru ratele de leasing financiar la locator	411	766
- valoarea dobânzilor înregistrate pe venituri, pentru operațiunile de vânzare cu plata în rate	472	766

(22) Operațiuni contabile privind veniturile din sconturi obținute

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea sconturilor obținute de la furnizori sau alți creditori	% 401 404 462 512	767

(23) Operațiuni contabile privind veniturile din alte venituri financiare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferențele favorabile aferente furnizorilor și creditorilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	% 401 404 408 419 462	768
- diferențele favorabile aferente datorilor din leasing financiar exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	167	768
- diferențele favorabile aferente clienților și debitorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	% 411 418 409 461 512	768
- diferențele favorabile aferente creanțelor din avansuri acordate	%	768

furnizorilor de imobilizări, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	232 234	
- diferențe favorabile aferente datorilor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării lor	% 451 453	768
- diferențele favorabile aferente creanțelor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, precum și a creanțelor imobilizate, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau cu ocazia decontării lor	% 451 453 267 512	768
- diferențele favorabile din evaluarea, la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată	% 501 506	768

(24) Operațiuni contabile privind veniturile din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele asimilate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele primite sau de primit drept compensație pentru pierderi înregistrate de entitate, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare	% 512 445	771

(25) Operațiuni contabile privind veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diminuarea sau anularea provizioanelor	151	781
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor	% 290 291 293	781
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție	% 391 la 398	781
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor - clienți	% 491 496	781
- cota-parte din fondul comercial negativ, transferată la venituri în situațiile financiare anuale consolidate	2075	781

(26) Operațiuni contabile privind veniturile financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	296	786
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționaril/asociații	495	786
- diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie	% 591 595 596 598	786

2.3. Tehnici contabile privind cheltuielile

2.3.1. Politici și practici contabile în materia cheltuielilor

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumuri de stocuri și servicii prestate de care beneficiază entitatea; cheltuieli cu personalul; executarea unor obligații legale sau contractuale etc. Cheltuielile efectuate de entități pentru realizarea instalațiilor în vederea asigurării utilităților (apă, energie electrică, gaze) necesare funcționării se înregistrează în funcție de natura acestora, pe cheltuieli ale perioadei, atunci când în contractele încheiate cu furnizorii de utilități este prevăzut că acestea urmează să treacă în proprietatea prestatorului serviciului sau lucrării respective. În toate cazurile se vor avea în vedere clauzele cuprinse în contractele încheiate între părți. Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a entității. Acestea nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli. În contul de profit și pierdere, pierderile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv veniturile aferente, la elementul „Alte cheltuieli de exploatare”. În cadrul cheltuielilor exercițiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel:

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;

- cheltuieli cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare și altele;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (cheltuielile legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital; creanțe prescrise potrivit legii; certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate potrivit legislației în vigoare și ale căror costuri pot fi determinate, aferente perioadei curente etc.);

b) cheltuieli financiare, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară și altele;

c) cheltuieli extraordinare (calamități și alte evenimente extraordinare).

Cheltuielile cu provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite, calculate potrivit legii, se evidențiază distinct, în funcție de natura lor.

Conturile sintetice de venituri și de cheltuieli se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

2.3.2. Documentele justificative utilizate pentru consemnarea operațiilor economice corespunzătoare cheltuielilor

Gruparea pe categorii de activități	
Pentru activele imobilizate	<ul style="list-style-type: none"> • Situația de calcul și situația de repartizare a amortizării • Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe • Contractul de vânzare-cumpărare, factura și nota de contabilitate pentru scăderea din evidență a activelor imobilizate vândute • Procesul-verbal de predare-primire și avizul de însoțire în cazul imobilizărilor donate • Listele de inventar, Registrul de inventar, registrul numerelor de inventar, titluri executorii și hotărâri judecătorești în dauna proprie societății • Note de contabilitate
Pentru stocurile consumate	<ul style="list-style-type: none"> • Bonul de consum sau fișa limită de consum, după caz, eliberarea din magazie a materiilor prime și materialelor destinate consumului • Foile de parcurs pentru calcularea, verificarea și înregistrarea consumului de combustibil, bonurile valorice pentru alimentarea combustibililor • Borderou sau proces-verbal de predare în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar, a echipamentului de lucru sau de protecție • Factura pentru achizițiile de valori materiale nestocabile • Procesul-verbal de citire a indexului pentru consumul de energie electrică, gaze, apă etc. • Bonul fiscal pentru combustibili pentru aprovizionările urmate de consumurile de carburanți, fără depozitare în cadrul societății • Avizul de însoțire sau procesul-verbal de predare pentru bunurile aprovizionate care sunt donate • Nota de recepție și constatare de diferențe pentru evidențierea pierderilor neimputabile/imputabile pe timpul transportului de stocuri de la furnizor către societate • Note de contabilitate
Pentru serviciile primite și lucrările de care a beneficiat societatea	<ul style="list-style-type: none"> • Contract și/sau comandă • Factură • Procesul-verbal de recepție a lucrărilor sau serviciilor de care a beneficiat societatea • Devizul sau situația de lucrări executate sau servicii prestate • Polițe de asigurare • Scadențarul cheltuielilor înregistrate în avans • Timbre fiscale, poștale, tichete și bilete de călătorie
Pentru relațiile cu personalul	<ul style="list-style-type: none"> • Contractele individuale de muncă • Contractul colectiv de muncă • Foaia colectivă de prezență • Statul de salarii • Lista indemnizațiilor pentru concediile de odihnă • Certificatul medical, vizat de medicul de familie, pentru deschiderea dreptului de asigurări sociale convenite salariaților • Situații de calcul aferent salariilor • Declarații fiscale în legătură cu bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale • Ordinele de plată • Ordinele de deplasare (delegație) • Decontul de cheltuieli pentru diurnă
Pentru disponibilitățile bănești	<ul style="list-style-type: none"> • Extrasul de cont bancar • Chitanțe • Dispoziții de încasare • Dispoziții de plată • Proces-verbal de plăți

Gruparea pe categorii de activități	
	<ul style="list-style-type: none"> • Deconturile pentru operațiunile în participațiune • Ordinele de plată în relația cu bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale • Bonurile fiscale
Pentru activitatea extraordinară	<ul style="list-style-type: none"> • Proces-verbal de constatare a calamităților

2.3.3. Tratamente contabile aplicate operațiunilor care generează valori plătite sau de plătit și care apar cu regularitate în activitatea practică a unei societăți comerciale

(1) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu materiile prime

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar sau distruse, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și cele aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile aferente	601	% 301 308 351
- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	601	401
- sume în curs de clarificare	601	473

(2) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu materialele consumabile

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile, precum și a celor aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile aferente	602	% 302 308 351
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile aprovizionate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	602	401
- sume în curs de clarificare	602	473
- valoarea materialelor consumabile achitate din avansuri de trezorerie	602	542

(3) Operațiuni contabile privind cheltuielile de natura obiectelor de inventar

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar incluse pe cheltuieli, constatate lipsă la inventar, pierderile din deprecieri ireversibile și a celor aflate la terți și a diferențelor de preț nefavorabile aferente	603	% 302 308 351
- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar aprovizionate, în cazul folosirii inventarului intermitent	603	401
- sume în curs de clarificare	603	473

(4) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu materiale nestocate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea materialelor nestocate aprovizionate de la furnizori	604	401 408
- sume în curs de clarificare	604	473
- valoarea materialelor nestocate achitate din avansuri de trezorerie	604	542

(5) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu energia și apa

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea consumurilor de energie și apă	605	% 401 408 471 542
- sume în curs de clarificare	605	473

(6) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu animalele și păsările

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț nefavorabile, aferente	606	% 361 368
- sume în curs de clarificare	606	473

(7) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu mărfurile

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea mărfurilor vândute, constatate lipsă la inventariere, depreciate ireversibil	607	371
- valoarea mărfurilor și a produselor aflate la terți pentru care au fost emise documentele de livrare sau constatate lipsă la inventar	607	% 354 357
- valoarea mărfurilor achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	607	401
- sume în curs de clarificare	607	473

(8) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu ambalajele

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea ambalajelor aflate în consignație la terți, pentru care au fost emise documentele de vânzare	608	358
- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și a diferențelor de preț nefavorabile, aferente	608	% 381 388
- valoarea ambalajelor achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent	608	401
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, degradate	608	409
- sume în curs de clarificare	608	473

(9) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu întreținerea și reparațiile

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți	611	% 401 408 471 512 542
- sume în curs de clarificare	611	473

(10) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

Operațiune contabilă	Inregistrări contabile	
	Debit	Credit
- cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile datorate sau plătite	612	% 401 408 471 512 531 542
- sume în curs de clarificare	612	473

(11) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu primele de asigurare

Operațiune contabilă	Inregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea primelor de asigurare datorate sau achitate conform contractelor de asigurare	613	% 401 408 471 512 531 542
- sume în curs de clarificare	613	473

(12) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu studiile și cercetările

Operațiune contabilă	Inregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea studiilor și a cercetărilor executate de terți	614	% 401 408 471 512 542
- sume în curs de clarificare	614	473

(13) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu colaboratorii

Operațiune contabilă	Inregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate colaboratorilor pentru prestațiile efectuate	621	% 401 471
- sume în curs de clarificare	621	473

(14) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu comisioanele și onorariile

Operațiune contabilă	Inregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate privind comisioanele și onorariile	622	% 401 408 471 512 531 542
- sume în curs de clarificare	622	473

(15) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu protocol, reclamă și publicitate

Operațiune contabilă	Inregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate sau achitate care privesc acțiunile de protocol, reclamă și publicitate	623	% 401

		408
		471
		512
		531
		542
- sume în curs de clarificare	623	473

(16) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu transportul de bunuri și personal

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate sau achitate pentru transportul de bunuri, precum și pentru transportul colectiv de personal	624	% 401 408 471 512 531 532 542
- sume în curs de clarificare	624	473

(17) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu deplasări, detașări și transferări

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate sau achitate reprezentând cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări (inclusiv transportul)	625	% 401 408 471 512 531 532 542
- sume în curs de clarificare	625	473

(18) Operațiuni contabile privind cheltuielile poștale și taxe de telecomunicații

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea serviciilor poștale și a taxelor de telecomunicații datorate sau achitate	626	% 401 408 471 512 531 532 542
- sume în curs de clarificare	626	473

(19) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu serviciile bancare și asimilate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea serviciilor bancare și asimilate plătite	627	% 471 512
- sume în curs de clarificare	627	473

(20) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu serviciile executate de terți

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele datorate sau achitate pentru alte servicii executate de terți	628	% 401

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
		408
		471
		512
		531
		542
- sume în curs de clarificare	628	473

(21) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- prorata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă	635	4426
- taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bunurilor și serviciilor folosite în scop personal, predate cu titlu gratuit care depășesc limitele prevăzute de lege, cea aferentă lipsurilor peste normele legale, precum și cea aferentă bunurilor și serviciilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură	635	4427
- decontările cu bugetul statului privind impozite, taxe și vărsăminte asimilate, cum sunt: diferențele de preț la gaze și țigări obținute din producția internă, impozitul pe clădiri și impozitul pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, precum și alte impozite și taxe	635	446
- datoriile și vărsămintele de efectuat, către alte organisme publice, potrivit legii	635	447
- sume în curs de clarificare	635	473

(22) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu salariile personalului

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea salariilor și a altor drepturi cuvenite personalului	641	421
- drepturi de personal pentru care nu s-au întocmit statele de plată, aferente exercitiului încheiat	641	428

(23) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu tichetele de masă acordate salariaților

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea tichetelor de masă acordate salariaților	642	532

(24) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu primele reprezentând participarea personalului la profit

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate acestora	643	424

(25) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților	644	106

(26) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu asigurările și protecția socială

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele acordate personalului, potrivit legii, pentru protecția socială	645	423
- contribuția unității la asigurările sociale și de sănătate	645	431

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- contribuția unității la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj	645	437
- contribuția unității la schemele de pensii facultative	645	438
- contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate	645	438

(27) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu protecția mediului înconjurător

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- taxele de mediu achitate	652	5121
- certificatele de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate	652	401
- cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs	652	471

(28) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu pierderi din creanțe

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidență a clienților incerti sau a debitorilor	654	% 411 451 453 461

(29) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu alte cheltuieli de exploatare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- cheltuielile efectuate în avans, aferente exercițiului în curs	658	471
- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate sau plătite terților și bugetului	658	% 401 404 448 462 408 512
- valoarea donațiilor acordate	658	% 301 302 303 345 371 381 512 531
- valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale, scoase din activ	658	% 203 205 2071 208 211 212 213 214
- valoarea imobilizărilor în curs, scoase din evidență	658	% 231 233
- sume în curs de clarificare	658	473

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- sume prescrise, scutite sau anulate, potrivit prevederilor legale în vigoare, reprezentând creanțe față de clienți, debitori diverși etc. (alte conturi în care urmează să se evidențieze sumele prescrise sau anulate)	658	% 411 461

(30) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu pierderi din creanțe legate de participații

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea pierderilor din creanțe imobilizate	663	267

(31) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu investițiile financiare cedate

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea imobilizărilor financiare scoase din activ	664	% 261 263 265
- pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune	664	% 501 506 508

(32) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu diferențele de curs valutar

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanțelor în valută	665	% 267 411 413 451 453 456 461
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor plătite, la decontarea acestora	665	% 232 234 409
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	665	% 232 234 267 409 411 413 418 451 453 456 461
- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută	665	% 512 531 541
- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente avansurilor încasate, la decontarea acestora	665	419

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	665	% 161 162 166 167 168 269 401 403 404 405 408 419 451 453 455 462 509
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a disponibilităților bancare în valută, a disponibilităților în valută existente în casierie, precum și a depozitelor și altor valori de trezorerie în valută	665	% 512 531 541 542 267 508
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din lichidarea depozitelor, a acreditivelor și avansurilor de trezorerie în valută	665	% 267 508 541 542
- diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate la cedarea unei participații într-o entitate externă care a fost cuprinsă în consolidare	665	107
- diferențele nefavorabile de curs valutar înregistrate în situațiile financiare anuale consolidate, aferente unui element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină	665	106

(33) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu dobânzile

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	666	168
- dobânda datorată pentru ratele de leasing financiar	666	404
- valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor încasate de la entități afiliate și entități legate prin interese de participare	666	% 451 453
- valoarea dobânzilor cuvenite acționarilor/asociaților pentru disponibilitățile lăsate temporar la dispoziția entității	666	455
- valoarea dobânzilor repartizate pe cheltuieli pentru operațiunile de cumpărare cu plata în rate	666	471
- valoarea dobânzilor plătite, aferente creditelor acordate de	666	512

Operațiune contabilă	Inregistrări contabile	
	Debit	Credit
bănci în conturile curente		
- valoarea dobânzilor aferente creditelor bancare pe termen scurt	666	% 518 519

(34) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu sconturile acordate

Operațiune contabilă	Inregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea sconturilor acordate clienților, debitorilor sau reținute de bănci	667	% 411 461 511 512

(35) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu alte cheltuieli financiare

Operațiune contabilă	Inregistrări contabile	
	Debit	Credit
- diferențele nefavorabile aferente furnizorilor și creditorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 401 404 408 419 462 512
- diferențele nefavorabile aferente datoriilor din leasing financiar, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar	668	167
- diferențele nefavorabile aferente clienților și debitorilor, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 411 418 409 461
- diferențele nefavorabile aferente creanțelor din avansuri acordate furnizorilor de imobilizări, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 232 234
- diferențele nefavorabile aferente datoriilor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 451 453 512
- diferențe nefavorabile aferente creanțelor față de entitățile afiliate și entitățile legate prin interese de participare, precum și a creanțelor imobilizate, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau cu ocazia decontării lor	668	% 451 453 267
- diferențele nefavorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar, a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată	668	% 501 506

(36) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu calamitățile și alte evenimente extraordinare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea pierderilor din calamități, exproprieri de active	671	% 211 212 213 214 231 301 302 303 341 345 351 361 371 381

(37) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea provizioanelor constituite, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale	681	151
- amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale și corporale	681	% 280 281
- valoarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale, constituite sau majorate	681	% 290 291 293
- valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție, constituite sau majorate	681	% 391 la 398
- valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor neîncasabile și a clienților dubioși, rău-platnici sau în litigiu, constituite sau majorate	681	% 491 496

(38) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor, amortizate	686	169
- valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	686	296
- valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor din decontări din cadrul grupului și cu acționarii/asociații, constituite sau majorate	686	495
- valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a investițiilor pe termen scurt, constituite sau majorate	686	% 591 595 596 598

(39) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu Impozitul pe profit

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea impozitului pe profit	691	441

(40) Operațiuni contabile privind cheltuielile cu Impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
- valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor	698	441

2.4. Tehnici contabile privind operațiunile realizate în cadrul contractelor de asocieri în participație

În cazul asocierilor în participație încheiate între o persoană juridică română și o persoană juridică străină, contabilitatea se ține de către persoana desemnată de asociați, care răspunde potrivit legii. La organizarea și conducerea contabilității asocierii în participație trebuie avute în vedere atât prezentele reglementări, cât și cerințele care rezultă din alte prevederi legale. Aceste aspecte sunt aplicabile, de asemenea, asocierilor în participație între persoane juridice străine (nerezidente), înregistrate în România. Pentru acestea, asociatul desemnat prin contractul de asociere să îndeplinească obligațiile fiscale organizează și conduce evidența contabilă a asocierii, astfel încât să se poată determina informațiile și obligațiile prevăzute de lege, fără a întocmi situații financiare anuale.

Contabilitatea decontărilor între entitățile din cadrul grupului și cu acționarii/asociații, cuprinde operațiunile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea entității debitoare, cât și a celei creditoare, precum și decontările între acționari/asociați și entitate privind capitalul social, dividendele cuvenite acestora, alte decontări cu acționarii/asociații și, de asemenea, conturile coparticipanților referitoare la operațiunile efectuate în comun, în cazul asocierilor în participație.

Evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 „Decontări din operații în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant. Evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participație, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului „Decontări din operații în participație”. Societatea comercială care conduce evidența asocierii în participație ține evidență și întocmește bilanță de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii. În ceea ce privește imobilizările corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii, acestea sunt cuprinse în evidența contabilă a celui care le deține în proprietate. Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere. La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. La data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor asocierii în participație, se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidența asocierii.

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
▪ veniturile realizate din operații în participație transferate coparticipanților, conform contractului de asociere	701 la 781	458
▪ cheltuielile primite prin transfer din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării	601 la 681	458
▪ sumele primite de la coparticipanți	512, 531	458
▪ veniturile primite prin transfer din operații în participație	458	701 la 781
▪ cheltuielile transferate din operații în participație, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se	458	601 la 681

Operațiune contabilă	Înregistrări contabile	
	Debit	Credit
transmite coparticipantului care ține evidența operațiilor în participație conform contractelor		
▪ sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operației în participație	458	512, 531

2.5. Tehnici contabile privind operațiunile derulate de grupurile de interes economic

2.5.1 Cadru de reglementare. Grupurile de interes economic sunt reglementate prin art. 118-237 din Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției.

2.5.2 Aspecte generale privind operațiunile derulate de grupurile de interes economic. Grupul de interes economic – G.I.E. reprezintă o asocierie între două sau mai multe persoane fizice sau juridice, constituită pe o perioadă determinată, în scopul înlesnirii sau dezvoltării activității economice a membrilor săi, precum și al îmbunătățirii rezultatelor activității respective. Grupul de interes economic este persoană juridică cu scop patrimonial, care poate avea calitatea de comerciant sau necomerciant. Numărul membrilor unui grup de interes economic nu poate fi mai mare de 20. Activitatea grupului trebuie să se raporteze la activitatea economică a membrilor săi și să aibă doar un caracter accesoriu față de aceasta.

Grupul nu poate:

- exercita, în mod direct sau indirect, o activitate de administrare ori de supraveghere a activității membrilor săi sau a unei alte persoane juridice, în special în domeniile personalului, finanțelor și investițiilor;
- să dețină acțiuni, părți sociale sau de interes, în mod direct sau indirect, la una dintre societățile membre, reglementate de Legea nr. 31/1990; deținerea de acțiuni, părți sociale sau de interes în altă societate reglementată de Legea nr. 31/1990, este permisă doar în măsura în care aceasta este necesară pentru îndeplinirea obiectivelor grupului și dacă se face în numele membrilor;
- angaja mai mult de 500 de persoane;
- fi folosit de către o societate reglementată de Legea nr. 31/1990, în scopul creditării, în alte condiții decât cele prevăzute expres de Legea nr. 31/1990, a unui administrator ori director al societății reglementate de Legea nr. 31/1990 sau a soțului, rudelor sau afinelor până la gradul IV inclusiv ai administratorului sau ai directorului respectiv; de asemenea, dacă operațiunea de creditare privește o societate civilă sau reglementată de Legea nr. 31/1990, la care una dintre persoanele anterior menționate este administrator sau director ori deține, singură sau împreună cu una dintre persoanele sus-menționate, o cotă de cel puțin 20% din valoarea capitalului social subscris;
- fi folosit de către o societate reglementată de Legea nr. 31/1990, în scopul transmiterii de bunuri, în alte condiții decât cele prevăzute expres de Legea nr. 31/1990, la și de la administratorul sau directorul societății reglementate de Legea nr. 31/1990 ori soțul, rudele sau afinii până la gradul IV inclusiv ai administratorului sau ai directorului respectiv; de asemenea, dacă operațiunea privește o societate civilă sau reglementată de Legea nr. 31/1990, la care una dintre persoanele anterior menționate este administrator sau director ori deține, singură sau împreună cu una dintre persoanele sus-menționate, o cotă de cel puțin 20% din valoarea capitalului social subscris, cu excepția cazului în care una dintre societățile reglementate de Legea nr. 31/1990 este filiala celeilalte;
- să fie membru al altui grup de interes economic sau grup european de interes economic.

Grupul de interes economic nu poate emite acțiuni, obligațiuni sau alte titluri negociabile. Membrii grupului de interes economic răspund nelimitat pentru obligațiile grupului și solidar, în lipsa unei stipulații contrare cu terții co-contractanți. Creditorii grupului se vor îndrepta mai întâi

împotriva acestuia pentru obligațiile lui și numai dacă acesta nu le plătește în termen de cel mult 15 zile de la data punerii în întârziere, se vor putea îndrepta împotriva membrilor grupului.

2.5.3. Funcționarea grupurilor de interes economic. Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al grupului, în afară de restricțiile arătate în actul constitutiv. Ei sunt obligați să ia parte la toate adunările grupului, la consiliile administratorilor și la organele de conducere similare acestora. Administratorii care au dreptul de a reprezenta grupul nu îl pot transmite decât dacă această facultate li s-a acordat în mod expres. Administratorul care fără drept își substituie altă persoană răspunde solidar cu aceasta pentru eventualele pagube produse grupului.

Administratorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru: existența registrelor cerute de lege și corecta lor ținere; exacta îndeplinire a hotărârilor adunărilor generale; stricta îndeplinire a îndatoririlor pe care legea și actul constitutiv le impun. Acțiunea în răspundere împotriva administratorilor aparține și creditorilor grupului, însă aceștia o vor putea exercita numai atunci când, prin operațiunile efectuate pentru realizarea obiectului de activitate al grupului, nu sunt achitate la scadență, în mod repetat, obligațiile grupului sau în caz de deschidere a procedurii reglementate de Legea nr. 64/1995.

În orice factură, ofertă, comandă, tarif, prospect, scrisoare, anunț, publicație sau alte documente, emanând de la un grup, trebuie să se precizeze: denumirea, însoțită de mențiunea „grup de interes economic” sau de inițialele „G.I.E.”; sediul; codul unic de înregistrare la oficiul registrului comerțului în care a fost înmatriculat grupul; acolo unde este cazul, mențiunea că grupul se află în lichidare; acolo unde este cazul, mențiunea că administratorii trebuie să acționeze împreună, conform prevederilor aplicabile. Pe bonurile fiscale, emise de aparatele de marcat electronice se vor înscrie: data, ora și minutul emiterii bonului fiscal; numărul de ordine al acestuia, la nivelul zilei de lucru; numele sau codul operatorului; denumirea fiecărui bun livrat sau a serviciului prestat; prețul sau tariful unitar; cantitatea; valoarea pe fiecare operațiune, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, cu indicarea cotei acesteia; valoarea totală a bonului, inclusiv taxa pe valoarea adăugată; valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pe cote ale acesteia, cu indicarea nivelului de cotă; valoarea totală a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată; valoarea altor taxe care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, dacă este cazul, conform H.G. nr. 479/2003.

Fiecare administrator va trebui să depună o garanție pentru administrația sa, prevăzută în actul constitutiv ori, în lipsa unei clauze în acesta, aprobată de adunarea generală. Garanția nu poate fi mai mică decât dublul remunerației lunare. Garanția se va depune înainte de preluarea funcției de către administrator; ea poate fi depusă și de un terț. Dacă garanția nu va fi depusă înainte de data preluării funcției, administratorul este considerat demisionat. Garanția rămâne la dispoziția grupului și nu va putea fi restituită administratorului decât după ce adunarea generală a aprobat situația financiară a ultimului exercițiu financiar în care administratorul a îndeplinit această funcție și i-a dat descărcare.

Dacă un administrator ia inițiativa unei operațiuni ce depășește limitele operațiunilor obișnuite activității pe care o exercită grupul, acesta trebuie să îi înștiințeze pe ceilalți administratori, înainte de a o încheia, sub sancțiunea suportării pierderilor ce ar rezulta din aceasta. În caz de opoziție a vreunuia dintre ei, vor decide membrii care reprezintă majoritatea. Operațiunea încheiată împotriva opoziției făcute este valabilă față de terții cărora nu li se va fi comunicat această opoziție.

Membrul care într-o operațiune determinată are, pe cont propriu sau pe contul altuia, interese contrare acelorora ale grupului, nu poate lua parte la nicio deliberare sau decizie privind această operațiune, în caz contrar, acesta este răspunzător de daunele cauzate grupului, dacă, fără votul său, nu s-ar fi obținut majoritatea cerută.

Membrul care, fără consimțământul scris al celorlalți membri, întrebuițează capitalul, bunurile sau creditul grupului în folosul său ori în cel al unei alte persoane este obligat să restituie grupului beneficiile ce au rezultat și să plătească despăgubiri pentru daunele cauzate.

Niciun membru nu poate lua din fondurile grupului mai mult decât i s-a fixat pentru cheltuielile făcute sau pentru cele ce urmează să le facă în interesul grupului. Membrul care

contravine acestei dispoziții este răspunzător de sumele luate și de daune. Se vor putea stipula, prin actul constitutiv, condițiile în care membrii pot lua din casa grupului anumite sume, cu titlu de împrumut, pentru cheltuielile lor particulare.

Grupul nu poate avea drept scop obținerea de profituri pentru sine. Dacă din activitatea grupului rezultă profit potrivit situației financiare anuale, acesta va fi distribuit în totalitate, în mod obligatoriu, între membrii grupului, cu titlu de dividende, în cotele prevăzute în actul constitutiv sau, în lipsa unei asemenea clauze, în părți egale. Din profitul grupului nu se vor putea alocă, sub nicio formă, sume de bani pentru constituirea de fonduri de rezervă. În cazul în care cheltuielile depășesc veniturile grupului, diferența va fi acoperită de membrii acestuia în cotele prevăzute în actul constitutiv sau, în lipsa unei asemenea clauze, în părți egale. Sumele distribuite membrilor din profitul grupului constituie dividende, care sunt supuse impozitării.

Când aportul la capitalul grupului aparține mai multor persoane, acestea sunt obligate solidar față de grup și trebuie să desemneze un reprezentant comun pentru exercitarea drepturilor decurgând din acest aport. Membrii sunt obligați nelimitat și solidar pentru operațiunile îndeplinite în numele grupului de persoanele care îl reprezintă.

2.5.4. Contabilizarea grupurilor de interes economic. Grupului de interes economic îi sunt aplicabile, în mod corespunzător, prevederile Legii nr. 82/1991. Grupurile de interes economic înregistrează în contabilitate operațiunile derulate în funcție de prevederile contractelor încheiate. În cazul operațiunilor pe care grupul de interes economic le derulează în nume propriu, acesta înregistrează veniturile și cheltuielile ocazionate, după natura lor. În cazul operațiunilor derulate în numele membrilor care compun grupul de interes economic, acesta înregistrează la venituri doar eventualul comision convenit, operațiunile fiind înregistrate în conturi de terți. Grupurile de interes economic întocmesc situații financiare anuale și completează aceste situații în funcție de informațiile corespunzătoare activității desfășurate. Situația financiară anuală a grupului de interes economic va fi întocmită după normele prevăzute pentru societatea în nume colectiv. Pentru aprobarea situației financiare și pentru deciziile referitoare la răspunderea administratorilor este necesar votul majorității membrilor. După aprobarea de către adunarea generală a membrilor, situația financiară va fi depusă de administratori, în termen de 15 zile, la administrația finanțelor publice. Aprobarea situației financiare anuale de către adunarea generală nu împiedică exercitarea acțiunii în răspundere împotriva administratorilor.

Articolul 18. Contabilitatea instituțiilor publice

Contabilitatea instituțiilor publice asigură înregistrarea drepturilor constatate, veniturilor încasate, angajamentelor bugetare, angajamentelor legale, plăților de casă și a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificăției bugetare, potrivit bugetului aprobat și normelor metodologice elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor.

Legislație conexă:

- Legea finanțelor publice nr. 500/2002;
- Legea finanțelor publice locale nr. 273/2006;
- O.M.F.P. nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia;
- H.G. nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare;
- H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe;

- O.G. nr. 81/2003 privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice;
- O.M.F.P. nr. 3471/2008 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice;
- O.M.F.P. nr. 505/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare trimestriale ale instituțiilor publice, precum și a unor raportări financiare lunare în anul 2013;
- H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice.

I. Scopul articolului

Articolul instituie obligația în sarcina instituțiilor publice de a organiza și a conduce contabilitate proprie, respectiv contabilitatea financiară și, după caz, contabilitatea de gestiune.

Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea instituțiilor publice, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și pentru utilizatori externi: Guvernul, Parlamentul, creditorii, clienții, dar și alți utilizatori (organismele financiare internaționale).

Contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar și informații necesare pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale.

În sensul prevederilor Legii finanțelor publice nr. 500/2002, „instituții publice” reprezintă denumirea generică ce include Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice, alte autorități publice, instituțiile publice autonome, precum și instituțiile din subordinea acestora, indiferent de modul de finanțare a acestora.

În sensul prevederilor O.U.G. nr. 45/2003 privind finanțele publice locale, „instituții publice” reprezintă denumirea generică ce include comunele, orașele, municipiile, sectoarele municipiului București, județele, municipiul București, instituțiile și serviciile publice din subordinea acestora, cu personalitate juridică, indiferent de modul de finanțare a activității acestora.

În domeniul finanțelor publice și a contabilității, contabilitatea publică cuprinde: contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare, care să reflecte încasarea veniturilor și plata cheltuielilor aferente exercițiului bugetar; contabilitatea trezoreriei statului; contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor și obligațiilor, care să reflecte evoluția situației financiare și patrimoniale, precum și excedentul sau deficitul patrimonial; contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate.

II. Comentariu

2.1. Organizarea și conducerea contabilității Instituțiilor publice

2.1.1. Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la instituțiile publice

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la instituțiile publice revine ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective. Instituțiile publice organizează și conduc contabilitatea, de regulă, în compartimente distincte,

conduse de către directorul economic, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare și răspund împreună cu personalul din subordine de organizarea și conducerea contabilității, în condițiile legii. Șeful compartimentului financiar-contabil este persoana care ocupă funcția de conducere a compartimentului financiar-contabil și care răspunde și de activitatea de încasare a veniturilor și de plată a cheltuielilor sau, după caz, una dintre persoanele care îndeplinește aceste atribuții în cadrul unei instituții publice care nu are în structura sa un compartiment financiar-contabil sau persoana care îndeplinește aceste atribuții pe bază de contract, în condițiile legii. Instituțiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au personal încadrat cu contract individual de muncă, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare trimestriale și anuale, cu societăți comerciale de expertiză contabilă sau cu persoane fizice autorizate, conform legii. Încheierea contractelor se face cu respectarea reglementărilor privind achizițiile publice de bunuri și servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinație. Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității trebuie să asigure, potrivit legii, condițiile necesare pentru organizarea și conducerea corectă și la zi a contabilității, organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, precum și valorificarea rezultatelor acestora, respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare, depunerea la termen a acestora la organele în drept, păstrarea documentelor justificative, a registrelor și situațiilor financiare, organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul instituției publice.

2.1.2. Moneda și cursul de înregistrare

Contabilitatea operațiunilor economico-financiare se ține în limba română și în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens. Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de Banca Națională a României. La data întocmirii situațiilor financiare, elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, creanțe și datorii) se reevaluează la cursul comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare. Înregistrarea în contabilitatea instituțiilor publice a operațiunilor privind contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene se efectuează în euro și în lei, la cursul INFO-euro. Cursul INFO-euro reprezintă rata de schimb între euro și moneda națională și este comunicat de Banca Centrală Europeană. Cursul INFO-euro utilizat la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor din luna curentă (n) este cel din penultima zi lucrătoare a lunii precedente (n-1). Acest curs va fi utilizat de către toate instituțiile publice care efectuează operațiuni finanțate din fonduri comunitare PHARE, ISPA etc., respectiv: Agenții și/sau Autorități de Implementare, instituțiile publice – beneficiari finali ai fondurilor respective sub diverse forme: disponibilități, bunuri, servicii. Elementele monetare exprimate în euro: disponibilități și depozite bancare, creanțe și datorii, se reevaluează, cel puțin la întocmirea situațiilor financiare, la cursul INFO-euro comunicat în penultima zi lucrătoare a lunii în care se întocmesc situațiile financiare.

2.1.3. Documente justificative

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, constituie contravenții la Legea contabilității, dacă nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât, potrivit legii, să fie considerate infracțiuni. Instituțiile publice consemnează operațiunile economico-financiare în momentul efectuării lor în documente justificative pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile după caz. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale: denumirea documentului; denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul; numărul documentului și data întocmirii acestuia; menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul); conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia; - datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate. Înregistrările în contabilitate se efectuează cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru forma de înregistrare în contabilitate „maestru-șah”. Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizând sistemele informatice de prelucrare automată a datelor. Registrele de contabilitate și formularele comune pe economie, care nu au regim special de inseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă, pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile instituțiilor publice, cu condiția respectării conținutului minimal de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora. Acestea pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. Numărul de exemplare al formularelor care nu au regim special de inseriere și numerotare poate fi diferit de cel prevăzut în reglementările legale, în condițiile în care procedurile proprii privind organizarea și conducerea contabilității impun acest lucru.

2.1.4. Forma de înregistrare în contabilitate

Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare și documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea cronologică și sistematică în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exercițiului bugetar. La instituțiile publice, forma de înregistrare în contabilitate a operațiunilor economico-financiare este „maestru-șah”. În cadrul formei de înregistrare „maestru-șah”, principalele registre și formulare care se utilizează sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar, Cartea-mare și Balanța de verificare. La instituțiile publice se poate folosi forma de înregistrare în contabilitate „maestru-șah simplificat”. În acest caz, contabilitatea sintetică se ține pe „Fișe de cont pentru operații diverse”, deschise pentru fiecare cont sintetic în Cartea-mare (șah), iar contabilitatea analitică se ține pe fișele menționate la forma de înregistrare „maestru-șah”. Evidența analitică a creditelor bugetare, plăților de casă și a cheltuielilor efective se ține cu ajutorul „Fișei pentru operații bugetare”.

2.1.5. Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare. Acestea se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate. Registrele de contabilitate se pot prezenta sub formă de registru, foi volante sau listări informatice, după caz.

- **Registrul-jurnal** este un document contabil obligatoriu de înregistrare cronologică și sistematică a modificărilor elementelor de activ și de pasiv ale instituției. Registrul-jurnal se întocmește de fiecare instituție publică într-un singur exemplar după ce a fost numerotat, șnurlat, parafat și înregistrat în evidența instituției. Numerotarea fișelor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor. Se întocmește zilnic sau lunar, după caz, prin înregistrarea cronologică,

fără ștersături și spații libere, a documentelor în care se reflectă mișcarea elementelor de activ și de pasiv ale unității. Operațiunile de aceeași natură, realizate în același loc de activitate, pot fi recapitulate într-un document centralizator, denumit jurnal-auxiliar, care stă la baza înregistrării în Registrul-jurnal. Instituțiile publice pot utiliza jurnale auxiliare pentru operațiunile de casă și bancă, decontările cu furnizorii, situația încasării-achitării facturilor etc. Acestea pot înregistra în Registrul-jurnal sumele centralizate pe conturi, preluate din aceste jurnale. În condițiile conducerii contabilității cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operațiune economico-financiară se va înregistra prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în unitate. În această situație, Registrul-jurnal se editează lunar, iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor. În cazul în care o instituție publică are unități subordonate fără personalitate juridică care conduc contabilitatea până la balanța de verificare, Registrul-jurnal se va conduce de către unitățile subordonate, cu condiția înregistrării acestuia în evidența unității. Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele de activ și de pasiv grupate în funcție de natura lor, inventariate potrivit legii.

- **Registrul-inventar** se întocmește de fiecare instituție publică într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, șnurit, parafat și înregistrat în evidența instituției. Registrul-inventar se întocmește la înființarea instituției, cel puțin odată pe an pe parcursul funcționării instituției, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege pe bază de inventar faptic. În acest registru se înscriu, într-o formă recapitulativă, elementele inventariate după natura lor, suficient de detaliate pentru a putea justifica conținutul fiecărui post al bilanțului. Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărui cont de activ și de pasiv. Elementele de activ și de pasiv înscrise în Registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conținutul acestora. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul-inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor și se scad rulajele ieșirilor de la data inventarierii până la data încheierii exercițiului. În cazul în care o instituție publică are unități subordonate fără personalitate juridică care conduc contabilitatea până la balanța de verificare, registrul-inventar se va conduce de către unitățile subordonate, cu condiția înregistrării acestuia în evidența unității.
- **Registrul Cartea mare** este un registru contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar și sistematic, prin regruparea conturilor, existența și mișcarea elementelor de activ și de pasiv, la un moment dat. Registrul Cartea mare (șah) se întocmește într-un exemplar, lunar, separat pentru debitul și separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operațiunilor. Cartea mare stă la baza întocmirii balanței de verificare. Registrul Cartea mare poate fi înlocuit cu Fișa de cont pentru operațiuni diverse. Editarea Cărții mari se va efectua numai la cererea organelor de control sau în funcție de necesitățile proprii.

2.1.6. Balanța de verificare

Balanța de verificare este documentul contabil utilizat pentru verificarea exactității înregistrărilor contabile și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică, precum și principalul instrument pe baza căruia se întocmesc situațiile financiare. Balanța de verificare se întocmește pe baza datelor preluate din Cartea mare (șah), respectiv din fișele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic. Pentru verificarea înregistrărilor în contabilitatea analitică se întocmesc balanțe de verificare analitice. La instituțiile publice, balanțele de verificare sintetice se întocmesc lunar iar balanțele de verificare analitice, cel mai târziu la sfârșitul perioadei pentru care se întocmesc situațiile financiare. Balanța de verificare cuprinde

pentru toate conturile instituției următoarele elemente: simbolul și denumirea conturilor, în ordinea înscrisă în planul de conturi, soldurile inițiale sau totalul sumelor debitoare și creditoare ale lunii precedente după caz, rulajele curente debitoare și creditoare, totalul sumelor debitoare și creditoare, soldurile finale debitoare și creditoare. În bilanța de verificare pentru luna ianuarie, rubrica „solduri inițiale” se completează cu soldurile finale debitoare și creditoare ale lunii decembrie ale anului precedent.

2.1.7. Arhivarea, păstrarea și reconstituirea documentelor

Instituțiile publice au obligația păstrării în arhiva lor a registrelor de contabilitate, a celorlalte documente contabile, precum și a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate. Răspunderea pentru arhivarea documentelor financiar-contabile revine ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității beneficiare. Registrele de contabilitate și documentele justificative și contabile se pot arhiva, în baza unor contracte de prestări servicii, cu titlu oneros, de către alte persoane juridice române, care dispun de condiții corespunzătoare. Termenul de păstrare a registrelor și documentelor justificative și contabile este de 10 ani cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii care se păstrează timp de 50 de ani. Situațiile financiare anuale se păstrează timp de 50 de ani. În caz de încetare a activității, instituțiile publice predau documentele la arhivele statului sau arhivele militare, după caz. Arhivarea registrelor de contabilitate, a documentelor justificative și contabile se face în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie înscrise în documente originale, întocmite sau reconstituite, potrivit legii.

Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să înștiințeze în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, ordonatorul de credite sau altă persoană care are obligația gestionării unității respective. În cazul în care pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se înștiințează imediat organele de urmărire penală. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui „dosar de reconstituire”. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea „Reconstituit”, cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite potrivit legii, constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

2.1.8. Sistemul informatic

Sistemul informatic de prelucrare automată a datelor la nivelul fiecărei instituții trebuie să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu normele contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora pe suporturi tehnice. La elaborarea și adaptarea programelor informatice trebuie avute în vedere criteriile minime pentru programele informatice utilizate în activitatea financiară și contabilă, potrivit reglementărilor legale în vigoare. Unitățile de informatică sau persoanele care efectuează lucrări cu ajutorul sistemului informatic de prelucrare automată a datelor poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informațiilor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea și realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare. Responsabilitățile ce revin personalului instituției cu privire la utilizarea sistemului informatic de prelucrare automată a datelor se stabilesc prin regulamente interne. Din punct de vedere al bazei de date trebuie să existe posibilitatea reconstituirii în orice moment a conținutului registrelor, jurnalelor și altor documente financiar-contabile.

2.1.9. Exercițiul financiar

Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale și, de regulă, coincide cu anul calendaristic. Durata exercițiului financiar este de 12 luni. Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării instituției publice, potrivit legii.

2.2. Tehnici contabile privind capitalurile

Capitalurile unei instituții publice cuprind: fondurile, rezultatul patrimonial, rezultatul reportat, rezervele din reevaluare.

- **Fonduri unei instituții publice.** Fondurile unei instituții publice includ: fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale, fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale, fondul activelor fixe necorporale, fonduri în afara bugetelor locale etc. Domeniul public este alcătuit din bunurile prevăzute în Constituție, exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia și din orice alte bunuri care, potrivit legii sau prin natura lor, sunt de uz sau de interes public și sunt dobândite de stat sau de unitățile administrativ-teritoriale prin modalitățile prevăzute de lege. Domeniul public al statului este alcătuit din bunurile prevăzute în Constituție, exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, precum și din alte bunuri de uz sau de interes public național, declarate ca atare prin lege (contul 101). Domeniul public al județelor este alcătuit din bunurile exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia și din alte bunuri de uz sau de interes public județean, declarate ca atare prin hotărâre a consiliului județean, dacă nu sunt declarate prin lege bunuri de uz sau de interes public național (contul 103). Domeniul public al comunelor, al orașelor și al municipiilor este alcătuit din bunurile prevăzute exemplificate în anexa la Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia și din alte bunuri de uz sau de interes public local, declarate ca atare prin hotărâre a consiliului local, dacă nu sunt declarate prin lege bunuri de uz sau de interes public național ori județean (contul 103). Bunurile din domeniul public sunt inalienabile, insesizabile și imprescriptibile, după cum urmează: nu pot fi înstrăinate; ele pot fi date numai în administrare, concesiune sau închiriere, în condițiile legii; nu pot fi supuse executării silite și asupra lor nu se pot constitui garanții reale; nu pot fi dobândite de către alte persoane prin uzucapiune sau prin efectul posesiei de bună credință asupra bunurilor mobile. Bunurile din domeniul public pot fi date, după caz, în administrarea regiilor autonome și instituțiilor publice. Domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale este alcătuit din bunuri aflate în proprietatea lor și care nu fac parte din domeniul public. Bunurile din domeniul privat al statului și unităților administrativ-teritoriale sunt supuse regimului juridic de drept comun, dacă legea nu dispune altfel. Inventarul bunurilor din domeniul public al statului se întocmește anual, de ministere, de celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, precum și de autoritățile publice centrale care au în administrare asemenea bunuri după depunerea situației financiare anuale. Centralizarea inventarului menționat se realizează de către Ministerul Finanțelor Publice și se supune anual spre aprobare Guvernului. Trecerea bunurilor din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale în domeniul public al acestora, se face după caz prin hotărâre a Guvernului, a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București ori a Consiliului local. Trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul societăților comerciale, la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar, se poate face numai cu plată și cu acordul adunării generale a acționarilor societății comerciale respective. În lipsa acordului menționat, bunurile societății comerciale respective pot fi trecute în domeniul public numai prin procedura exproprierii pentru cauza de utilitate publică și după o justă și prealabilă despăgubire. Trecerea unui bun din domeniul public al statului în domeniul public al unei unități administrativ-teritoriale se face la cererea consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București sau a Consiliului local, după caz, prin hotărâre a Guvernului. Trecerea unui bun din domeniul public al unei unități administrativ-teritoriale în domeniul public al statului se face, la cererea Guvernului, prin

hotărâre a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București sau a Consiliului local. Dreptul de proprietate publică încetează, dacă bunul a pierit ori a fost trecut în domeniul privat. Trecerea din domeniul public în domeniul privat se face, după caz, prin hotărâre a Guvernului, a Consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București sau a Consiliului local, dacă prin Constituție sau prin lege nu se dispune altfel.

- **Rezultatul patrimonial.** Rezultatul patrimonial se stabilește la sfârșitul perioadei (lunar sau cel mult la întocmirea situațiilor financiare) prin închiderea conturilor de venituri și finanțări și a conturilor de cheltuieli (contul 121). La începutul exercițiului, soldul contului de rezultat patrimonial de la sfârșitul anului se transferă asupra rezultatului reportat.
- **Rezultatul reportat.** Rezultatul reportat exprimă rezultatul patrimonial al exercițiilor financiare anterioare (contul 117).
- **Rezerve din reevaluare.** Activele fixe pot fi supuse reevaluării, care se efectuează potrivit reglementărilor legale, caz în care sunt prezentate în bilanț la valoarea reevaluată, și nu la costul lor istoric. Reevaluarea acestora se face, cu excepțiile prevăzute de reglementările legale, la valoarea justă. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate de evaluatori autorizați sau de comisii tehnice constituite, în condițiile legii. În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ fix este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție sau costului de producție, după caz. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se aplică activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului. Dacă rezultatul reevaluării este o creștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează astfel: ca o creștere a rezervei din reevaluare, din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreștere anterioară, recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ (contul 105); ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ. Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează astfel: ca o scădere a rezervei din reevaluare, din cadrul capitalurilor proprii, cu valoarea minimă dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii; eventuala diferență rămasă neacoperită din rezervele din reevaluare existente se înregistrează ca o cheltuială (contul 105); ca o cheltuială cu întreaga valoare a descreșterii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă aferentă acelui activ. Soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare” trebuie să exprime valoarea diferențelor din reevaluare aferente activelor fixe existente în instituție.
- **Fonduri cu destinație specială.** *Fondul de rulment* – se constituie din excedentul anual al bugetului local. Disponibilitățile acestui fond pot fi utilizate temporar, pentru acoperirea golurilor de casă provenite din decalaje între veniturile și cheltuielile anului curent, precum și pentru acoperirea definitivă a eventualului deficit bugetar rezultat la finele exercițiului bugetar. Fondul de rulment poate fi utilizat și pentru finanțarea unor investiții din competența autorităților administrației publice locale sau pentru dezvoltarea serviciilor publice locale în interesul comunității (contul 131). *Fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat* – se constituie anual dintr-o cotă de până la 3% din veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat (contul 132). Fondul de rezervă se utilizează pentru acoperirea prestațiilor de asigurări sociale în situații temeinic motivate sau a altor cheltuieli ale sistemului public, aprobate prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Fondul de rezervă se reportează în anul următor și se completează potrivit legii. Eventualul deficit curent al bugetului asigurărilor sociale de stat se acoperă din disponibilitățile bugetului asigurărilor sociale de stat din anii precedenți și, în continuare, din fondul de rezervă. *Fondul de rezervă pentru sănătate* – se constituie în baza prevederilor legale în cota de 1% din sumele constituite la nivelul Casei Naționale de Asigurări de Sănătate. Bugetul

fondului se aprobă ca anexă la legea bugetului de stat. Utilizarea fondului se stabilește prin legi bugetare anuale. Fondul de rezervă rămas neutilizat la finele anului se reportează în anul următor cu aceeași destinație (contul 133). *Sume reprezentând amortizarea activelor fixe deținute de serviciile publice de interes local* – serviciile publice de interes local care desfășoară activități de natură economică au obligația calculării, înregistrării și recuperării uzurii fizice și morale a activelor fixe aferente acestor activități, prin tarif sau preț potrivit legii. Aceste sume se utilizează pentru realizarea de investiții în domeniul respectiv și se evidențiază distinct în programul de investiții, ca surse de finanțare (contul 134). *Fondul de risc* – se constituie distinct pentru garanții locale la împrumuturi interne și, respectiv, pentru garanții la împrumuturi externe, pentru acoperirea riscurilor financiare care decurg din garantarea de către autoritățile administrației publice locale a împrumuturilor contractate de agenții economici și serviciile publice de subordonare locală. Fondul de risc se constituie din: sumele încasate sub formă de comisioane de la beneficiarii împrumuturilor garantate, dobânzile acordate de unitățile trezoreriei statului la disponibilitățile fondului, dobânzi și penalități de întârziere pentru neplată în termen de către beneficiarii împrumuturilor și în completare de la bugetul local (contul 135). *Sume aferente depozitelor speciale constituite pentru construcții de locuințe* – se păstrează într-un cont distinct, deschis pe seama unităților administrativ-teritoriale, la unitățile trezoreriei statului (contul 136). *Taxe speciale* – pentru funcționarea unor servicii publice locale, create în interesul persoanelor fizice și juridice, consiliile locale, județene și Consiliul General al Municipiului București, după caz, aprobă taxe speciale (contul 137). Quantumul taxelor speciale se stabilește anual, iar veniturile obținute din acestea se utilizează integral pentru acoperirea cheltuielilor efectuate pentru înființarea serviciilor publice locale, precum și pentru finanțarea cheltuielilor de întreținere și funcționare ale acestor servicii. Taxele speciale se încasează într-un cont distinct, deschis în afara bugetului local, fiind utilizate în scopurile pentru care au fost înființate. *Fondul de dezvoltare a spitalului* – spitalele sunt autorizate să constituie Fondul de dezvoltare care să fie utilizat pentru procurarea de echipamente și aparatură medicală și de laborator, necesară desfășurării activității spitalului. Acest fond se constituie din: cota parte din amortizarea calculată lunar și cuprinsă în bugetul de venituri și cheltuieli, sume rezultate din valorificarea bunurilor disponibile, precum și din cele casate cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare, sponsorizări cu destinația „dezvoltare”, o cotă de 20% din excedentul bugetului de venituri și cheltuieli înregistrat la finele exercițiului bugetar.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operație contabilă	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
I.	CONTURI DE CAPITALURI – REZERVE, FONDURI		
A.	REZERVE, FONDURI (conturile 100-105)		
	Monografia privind operațiunile cu conturile de rezerve și fonduri (100-105) este prezentată la clasa 2 – Conturi de active fixe		
B.	REZULTATUL PATRIMONIAL (cont 121)		
	Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârșitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situațiilor financiare)	121	6xx
	Închiderea conturilor de venituri și finanțări la sfârșitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situațiilor financiare)	7xx	121

Nr. crt.	Descriere operație contabilă	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
C.	REZULTATUL REPORTAT (cont 117)		
	La începutul anului, preluarea excedentului patrimonial aferent exercițiului precedent	121	117
	La începutul anului, preluarea deficitului patrimonial aferent exercițiului precedent	117	121
D.	PROVIZIOANE (cont 151)		
	Constituirea sau majorarea provizioanelor	681	151
	Diminuarea sau anularea provizioanelor	151	781
E.	ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE		
1.	Împrumuturi interne și externe contractate de stat (cont 164)		
	Tragerile din împrumuturi externe intrate în contul de disponibil în valută	513	164
	Acordarea de avansuri pentru realizarea obiectivelor prevăzute în contract – din contul de disponibil	232 (234, 409)	513
	Acordarea de avansuri pentru realizarea obiectivelor prevăzute în contract – din contul de împrumut (în cazul creditelor furnizor)	232 (234, 409)	164
	Decontarea avansurilor acordate, la primirea bunurilor, lucrărilor, serviciilor	401	409
	Decontarea avansurilor acordate, la primirea bunurilor de natura activelor fixe	404	232 (234)
	Plata furnizorilor din contul de disponibil după decontarea avansurilor acordate și evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile	% 401 (404) 665	513
	Plata furnizorilor din contul de împrumut după decontarea avansurilor acordate și evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile	% 401 (404) 665	164
	Plata furnizorilor din contul de disponibil după decontarea avansurilor acordate și evidențierea diferențelor de curs valutar favorabile	401 (404)	% 513 765
	Plata furnizorilor din contul de împrumut după decontarea avansurilor acordate și evidențierea diferențelor de curs valutar favorabile	401 (404)	% 164 765
	La finele perioadei, reevaluarea împrumuturilor externe la cursul valutar din ultima zi a perioadei și evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile	665	164
	La finele perioadei, reevaluarea împrumuturilor externe la cursul valutar din ultima zi a perioadei și evidențierea diferențelor de curs valutar favorabile	164	765
	La finele perioadei, reevaluarea soldului contului de disponibil și evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile	665	513
	La finele perioadei, reevaluarea soldului contului de disponibil și evidențierea diferențelor de curs valutar favorabile	513	765
	Rambursarea la scadență a împrumuturilor externe	164	560 (561, 770)
	Evidențierea dobânzilor aferente împrumuturilor pe termen lung	666	168

Nr. crt.	Descriere operație contabilă	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	Plata dobânzilor și comisioanelor aferente împrumuturilor interne și externe pe termen lung	% 168 627	560 (561, 770)
2.	Împrumuturi interne și externe contractate sau garantate de autoritățile administrației publice locale (conturile 162 și 163) – Monografia operațiunilor este prezentată la capitolul „buget local”		
3.	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni (cont 161) – Monografia operațiunilor este prezentată la capitolul „Buget local”		
4.	Alte împrumuturi și datorii asimilate și dobânzile aferente acestora (cont 167 și 168)		
a.1.	Leasing financiar – în situația în care activele fixe achiziționate nu se supun amortizării		
	- active fixe corporale primite conform contractului încheiat, la valoarea de intrare	212, 213, 214	101, 102, 103, 104
	- evidențierea datoriei, inclusiv a dobânzilor aferente	% 682 666 471	167
	- înregistrarea obligației de plată a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor	% 167 4426	404
	- înregistrarea plății ratelor de leasing	404	560 (561, 770)
a.2.	Leasing financiar – în situația în care activele fixe achiziționate se supun amortizării		
	- active fixe corporale primite conform contractului încheiat, la valoarea de intrare	212 (213, 214)	167
	- evidențierea dobânzilor aferente	% 666 471	168
	- înregistrarea facturii pentru rata scadentă și dobânda aferentă	% 167 168 4426	404
	- înregistrarea plății ratelor de leasing	404	560 (561, 770)
b.1.	Leasing operațional – în situația în care activele fixe achiziționate nu se supun amortizării		
	- înregistrarea obligației de plată a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor	% 612 4426	401
	- înregistrarea plății ratelor de leasing	401	560 (561, 770)
	- înregistrarea intrării activului fix la valoarea reziduală plus cota-parte din valoarea de intrare cuprinsă în ratele de leasing	212 (213, 214)	101 (102, 103, 104)
b.2.	Leasing operațional – în situația în care activele fixe achiziționate se supun amortizării		
	- înregistrarea obligației de plată a ratelor lunare pe baza facturii emise de proprietarul bunurilor	% 612 4426	401
	- înregistrarea plății ratelor de leasing	401	560 (561, 770)
	- înregistrarea intrării activului fix la valoarea reziduală plus cota-parte din valoarea de intrare cuprinsă în ratele de leasing	212 (213, 214)	719

2.3. Tehnici contabile privind activele fixe

Activele fixe – sunt active deținute de către instituțiile publice în scopul utilizării lor pe termen lung. Activele fixe includ activele fixe corporale, activele fixe necorporale și activele financiare.

1. Active fixe necorporale

Activele fixe necorporale – sunt active fără substanță fizică, care se utilizează pe o perioadă mai mare de un an. Contabilitatea sintetică a activelor fixe necorporale se ține pe categorii iar contabilitatea analitică feluri de active fixe necorporale. Activele fixe necorporale cuprind: cheltuieli de dezvoltare; concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, cu excepția celor create intern de instituție; înregistrări ale reprezentațiilor teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi; alte active fixe necorporale; avansuri și active fixe necorporale în curs de execuție.

- **Cheltuieli de dezvoltare** – sunt active generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării (contul 203). Exemple de activități de dezvoltare sunt: proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor; proiectarea uneltelor și matrițelor care implică tehnologie nouă; proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă; proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.
- **Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare achiziționate sau dobândite pe alte căi**, se înregistrează în conturile de active fixe necorporale, la costul de achiziție sau de producție, după caz (contul 205). Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive, respectiv reprezentații teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi (contul 206).
- **Alte active fixe necorporale** – includ programele informatice create de instituție sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte active fixe necorporale (contul 208).
- **Avansuri și active fixe necorporale în curs de execuție** – cuprind avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale (contul 234) și activele fixe necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție sau costul de achiziție, după caz (contul 233).

Momentul recunoașterii în contabilitate. Activele fixe necorporale se înregistrează în momentul transferului dreptului de proprietate dacă sunt achiziționate cu titlu oneros sau în momentul întocmirii documentelor dacă sunt construite sau produse de instituție, respectiv primite cu titlu gratuit.

Evaluarea în contabilitate

- **Evaluarea inițială.** Activele fixe necorporale trebuie să fie evaluate la: costul de achiziție, pentru cele procurate cu titlu oneros; costul de producție, pentru cele construite sau produse de instituție; valoarea justă pentru cele primite gratuit (ex. donații, sponsorizări). Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialiști și cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați. Un element necorporal raportat drept cheltuielă într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unui activ necorporal.
- **Cheltuieli ulterioare.** Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix necorporal după achiziționarea, finalizarea acestuia sau primirea cu titlu gratuit care au drept scop

menținerea parametrilor funcționali stabiliți inițial, se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate. Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului fix necorporal atunci când au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial.

- **Evaluarea la data bilanțului.** Un activ fix necorporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate de valoare. Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă. Ajustările de valoare pot fi ajustări permanente, denumite și amortizări, și/sau ajustări provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere, în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al deprecierei activelor fixe necorporale.
- **Amortizarea.** Valoarea amortizabilă reprezintă valoarea contabilă a activului fix necorporal ce trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utile. Instituțiile publice amortizează activele fixe necorporale utilizând metoda amortizării liniare. Amortizarea se înregistrează lunar, începând cu luna următoare dării în folosință sau punerii în funcțiune a activului, după caz. Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea de intrare a activelor fixe necorporale. Cota de amortizare se determină ca raport între 100 și durata normală de utilizare prevăzută de lege. Cheltuielile de dezvoltare se amortizează într-o perioadă de cel mult 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite (contul 280). Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către instituțiile publice care le dețin (contul 280). Înregistrările de reprezentatii teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi nu se amortizează. Programele informatice create de instituțiile publice, achiziționate sau dobândite pe alte căi se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăși o perioadă de 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite (contul 280). În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe necorporale scoase din funcțiune, valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuielile instituțiilor publice, integral, la momentul scoaterii din funcțiune.
- **Ajustări pentru depreciere.** Instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale la sfârșitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (contul 290). În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată. Deprecierea unui activ fix necorporal poate apărea în situațiile: încetării sau apropierea încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ; bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat; există o decizie de oprire a construcției unui activ înainte de terminare sau punere în funcțiune; performanța sa în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate; modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.
- **Reevaluarea.** Reevaluarea se efectuează în baza unor reglementări legale sau de către evaluatori autorizați.

2. Active fixe corporale

Sunt considerate active fixe corporale obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: au valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului și o durată normală de utilizare mai mare de un an. Contabilitatea sintetică a activelor fixe corporale se ține pe categorii, iar contabilitatea

analitică pe fiecare obiect de evidență, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile acestuia, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitate, o funcție distinctă. Conform H.G. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, începând cu data de 1 iulie 2013 valoarea minimă de intrare a activelor corporale și necorporale este 2.500 lei în loc de 1.800 lei cum era anterior din 2007. Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor fixe cu valoarea de intrare cuprinsă între 1.800 lei și 2.500 lei, existente în patrimoniul operatorilor economici la data intrării în vigoare a prezentei hotărâri, se va recupera pe durata normală de funcționare rămasă. Activele fixe corporale cuprind: terenuri și amenajări la terenuri; construcții; instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale; avansuri și active fixe corporale în curs de execuție.

- **Terenuri.** Contabilitatea terenurilor se ține separat pentru: terenuri (contul 2111) și amenajări la terenuri (contul 2112). În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și altele. Amenajările la terenuri cuprind lucrări cum ar fi: racordarea la sistemul de alimentare cu energie electrică, lucrările de acces, împrejmuirile și altele asemenea. Potrivit legii, terenurile nu sunt supuse amortizării, dar amenajările la terenuri se amortizează pe o durată de 10 ani.
- **Construcții.** Construcțiile se evidențiază pe grupe, subgrupe, clase și subclase, potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin H.G. nr. 2139/2004 (contul 212).
- **Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații.** Instalațiile tehnice, mijloacele de transport, animalele și plantațiile se evidențiază pe grupe, subgrupe, clase și subclase, potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin hotărâre a Guvernului (contul 213).
- **Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.** Mobilierul, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale se evidențiază pe grupe, subgrupe, clase și subclase, potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin hotărâre a Guvernului (contul 214).
- **Avansuri și active fixe corporale în curs de execuție.** În cadrul acestora se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de active fixe corporale (contul 232), precum și activele fixe corporale în curs de execuție, care reprezintă lucrările de investiții neterminate până la sfârșitul perioadei, efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz (contul 231). Activele fixe corporale în curs se trec în categoria activelor fixe la finalizare după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.
- **Alte active ale statului (zăcăminte, resurse biologice necultivate, rezerve de apă).** Resursele minerale situate pe teritoriul țării, în subsolul țării și al platoului continental în zona economică a României din Marea Neagră, delimitate conform principiilor dreptului internațional și reglementărilor din convențiile internaționale la care România este parte, fac obiectul exclusiv al proprietății publice și aparțin statului român. Potrivit legislației în vigoare, în categoria resurselor minerale se includ: cărbunii, minereurile feroase, neferoase, de aluminiu și roci alumifere, de metale nobile, radioactive, substanțele utile nemetalifere, rocile utile, pietrele prețioase și semiprețioase, gazele necombustibile, apele geotermale, apele minerale naturale (gazoase și plate), apele minerale terapeutice etc. Zăcămintele reprezintă rezerve descoperite de minerale, atât de suprafață cât și subterane, care sunt exploatabile economic, ținând seama de nivelul relativ al prețurilor. Zăcămintele cuprind rezervele de cărbune, de petrol și gaze naturale, rezervele de minereuri metalifere și minereuri nemetalifere (contul 215).

Resursele biologice necultivate sunt reprezentate de animalele și vegetalele de producție unică sau permanentă asupra cărora se exercită dreptul de proprietate, dar a căror creștere naturală și/sau regenerare nu este plasată sub controlul direct și responsabilitatea unităților instituționale și nu este gestionată de acestea. De exemplu, pădurile virgine și resursele piscicole neexploatate, care fac parte din teritoriul național. Aici trebuie incluse doar resursele care sunt deja exploatabile cu scop economic, sau sunt susceptibile de a fi exploatare într-un viitor apropiat (contul 215). Rezervele de apă sunt întinderi de apă și alte rezerve subterane în măsura în care prin exercitarea dreptului de proprietate le sunt date o valoare de piață (cont 215).

Momentul recunoașterii în contabilitate. Activele fixe corporale se înregistrează la momentul transferului dreptului de proprietate pentru cele achiziționate cu titlu oneros sau la data întocmirii documentelor pentru cele construite sau produse de instituție, respectiv primite cu titlu gratuit.

Evaluarea în contabilitate

- **Evaluarea inițială.** Activele fixe trebuie să fie evaluate la: costul de achiziție, pentru cele procurate cu titlu oneros; costul de producție, pentru cele construite sau produse de instituție; valoarea justă pentru cele dobândite gratuit. (ex. donații, sponsorizări). Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialiști și cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate de regulă de evaluatori autorizați.
- **Cheltuieli ulterioare.** Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix corporal după achiziționarea, finalizarea acestuia sau primirea cu titlu gratuit care au drept scop menținerea parametrilor funcționali stabiliți inițial, se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate (reparații curente). Cheltuielile ulterioare vor majora costul activului fix corporal atunci când au ca efect îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial (modernizări) sau mărirea duratei de viață utile (reparații capitale) și conduc la obținerea de beneficii economice viitoare. Obținerea de beneficii economice viitoare se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, creșterea potențialului de servicii furnizate, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare. În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora. La expirarea contractului de închiriere valoarea investițiilor efectuate la activele fixe luate cu acest titlu, se scad din contabilitatea instituției publice care le-a efectuat și se înregistrează în contabilitatea instituției care le are în patrimoniu sau a agentului economic, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe respective, potrivit contractelor încheiate.
- **Evaluarea la data bilanțului.** Un activ fix corporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate de valoare. Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă. Ajustările de valoare pot fi ajustări permanente, denumite și amortizări, și/sau ajustări provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere în funcție de caracterul permanent sau provizoriu al deprecierei activelor fixe corporale.
- **Amortizarea.** Valoarea amortizabilă reprezintă valoarea contabilă a activului fix corporal ce trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utile. Instituțiile publice amortizează activele fixe corporale utilizând metoda amortizării liniare (contul 281). Amortizarea se înregistrează lunar, începând cu luna următoare recepției sau punerii în funcțiune, după caz, a activului. Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare la valoarea de intrare a activelor fixe corporale. Cota de amortizare se determină ca raport între 100 și durata normală de utilizare prevăzută în

Catalogul privind duratele normale de utilizare care se aprobă prin hotărâre a Guvernului. Amortizarea activelor fixe corporale date cu chirie, în concesiune sau în folosință gratuită, se calculează de către instituțiile publice care le au în patrimoniu. Amortizarea investițiilor efectuate la activele fixe corporale închiriate de instituțiile publice se înregistrează de instituțiile publice care au efectuat investițiile, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare rămasă, după caz. La încetarea contractului, valoarea investițiilor nediminuată cu amortizarea calculată se cedează instituției publice care le are în patrimoniu sau agentului economic, după caz, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe corporale. În procesul-verbal de predare-preluare a investiției se va menționa și valoarea amortizării investiției, pentru ca instituția publică care le are în patrimoniu sau agentul economic să poată înregistra amortizarea corespunzătoare noii valori de intrare. Activele fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice se amortizează pe o durată normală de funcționare cuprinsă în cadrul unei plaje de ani (durata minimă și maximă), existând posibilitatea alegerii numărului de ani de amortizare în cadrul acestor durate. Astfel stabilită, durata normală de funcționare a activului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia. În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe corporale scoase din funcțiune, valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuielile instituțiilor publice, integral, la momentul scoaterii din funcțiune.

- **Ajustări pentru depreciere.** Instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale la sfârșitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (contul 291). În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată. Deprecierea unui activ fix corporal poate apărea în situațiile: deteriorării fizice a activului; încetării sau apropierii încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ; bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat; există o decizie de oprire a construcției unui activ înainte de terminare sau punere în funcțiune; performanța sa în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate; modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.
- **Reevaluarea activelor fixe corporale.** Reevaluarea activelor fixe corporale se face la valoarea justă. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați, membrii ai unui organism profesional în domeniu. În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ fix corporal este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, determinată în urma reevaluării. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului. Diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare (contul 105). Reevaluarea se efectuează pe baza normelor metodologice elaborate de Ministerul Finanțelor Publice sau de către evaluatori autorizați. Rezultatele reevaluării se înregistrează în contabilitate (contul 105).
- **Valorificare și scoatere din funcțiune a bunurilor.** Potrivit prevederilor legale în vigoare, pot fi transmise fără plată, orice fel de bunuri aflate în stare de funcționare, indiferent de durata de folosință, dacă acestea nu mai sunt necesare instituției publice care le are în administrare, dar care pot fi folosite în continuare de altă instituție publică

sau dacă, potrivit reglementărilor în vigoare, instituția nu mai are dreptul să utilizeze bunul respectiv. Instituția publică care disponibilizează bunuri va informa în scris alte instituții publice pe care le consideră că ar avea nevoie de bunurile disponibilizate. Transmiterea, fără plată, de la o instituție publică la o altă instituție publică, se va face pe bază de proces-verbal de predare-preluare, aprobat de ordonatorul principal de credite al instituției publice care a solicitat să îi fie transmis bunul respectiv, precum și de ordonatorul de credite care îl are în administrare. Instituțiile publice pot valorifica bunurile și prin schimbarea acestora cu alte bunuri noi, similare, având cel puțin aceiași parametri. În acest caz, bunurile valorificate prin schimb pot reprezenta, după caz, plata sau parte din plata datorată pentru bunurile noi care se achiziționează conform prevederilor legislației privind achizițiile publice. Scoaterea din funcțiune a activelor fixe corporale, necorporale și în curs se face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz. La instituțiile publice la care conducătorii îndeplinesc atribuțiile ordonatorilor terțiari de credite, scoaterea din funcțiune a activelor fixe corporale, necorporale și în curs se va face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz, în funcție de subordonare.

- **Leasing-ul.** Leasing-ul este operațiunea în care o parte, denumită locator/finanțator, transmite, pentru o perioadă determinată dreptul de folosință asupra unui bun al cărui proprietar este, celeilalte părți denumită locatar/utilizator, la solicitarea acesteia, contra unei plăți periodice denumită rată de leasing, iar la sfârșitul perioadei de leasing locatorul/finanțatorul se obligă să păstreze dreptul de opțiune al utilizatorului de a cumpăra bunul, de a prelungi contractul de leasing ori de a înceta raporturile contractuale. Operațiunile de leasing pot avea ca obiect bunuri imobile, precum și bunuri mobile de folosință îndelungată, aflate în circuitul civil, cu excepția înregistrărilor pe bandă audio și video, a pieselor de teatru, manuscriselor, brevetelor și a altor drepturi de autor. Valoarea de intrare reprezintă valoarea la care a fost achiziționat bunul de la finanțator, respectiv costul de achiziție. Valoarea reziduală reprezintă valoarea la care, la expirarea contractului de leasing, se face transferul dreptului de proprietate asupra bunului către utilizator. Dobânda de leasing reprezintă rata medie a dobânzii bancare pe piața românească. Rata de leasing reprezintă: în cazul leasing-ului financiar, cota-parte din valoarea de intrare a bunului și a dobânzii de leasing; în cazul leasing-ului operațional, cota de amortizare calculată în conformitate cu actele normative în vigoare și un beneficiu stabilit de părțile contractante. Instituțiile publice care achiziționează active fixe în leasing financiar au obligația înregistrării acestora în contabilitate, deoarece prin contractul de leasing financiar riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate trec asupra utilizatorului dreptului de proprietate din momentul încheierii contractului (contul 167). Bunurile achiziționate în leasing financiar se supun amortizării, în condițiile legii.
- **Activele fixe primite prin donații și sponsorizări.** Activele fixe corporale și necorporale primite ca donații, sponsorizări sau cu titlu gratuit se înregistrează în contabilitate la valoarea justă. Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialiști și cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați.

3. Active financiare

Un activ financiar este orice activ care reprezintă: depozite, un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități, un drept contractual. Activele financiare cuprind: titluri de participare; alte titluri imobilizate; creanțe imobilizate.

- **Titluri de participare.** Titlurile de participare reprezintă drepturile sub formă de acțiuni deținute de stat sau unitățile administrativ-teritoriale potrivit legii, în capitalul unor societăți comerciale sau organisme internaționale, a căror deținere pe o perioadă îndelungată aduce venituri sub formă de dividende (contul 260).

- **Alte titluri imobilizate.** Alte titluri imobilizate sunt reprezentate de obligațiunile deținute de stat, a căror deținere pe o perioadă îndelungată aduce venituri sub formă de dobânzi (contul 265).
- **Creanțe imobilizate.** Creanțele imobilizate reprezintă drepturile instituțiilor publice pentru împrumuturi acordate pe termen lung și alte creanțe pe termen lung, potrivit legii. Contabilitatea creanțelor imobilizate se ține pe următoarele categorii: împrumuturi acordate pe termen lung și alte creanțe imobilizate. În conturile de împrumuturi pe termen lung se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte de împrumut pentru care se percep dobânzi, potrivit legii (cont 267). În categoria altor creanțe imobilizate intră: garanțiile, depozitele, depuse de instituția publică la terți (cont 267).

Momentul recunoașterii în contabilitate. Activele financiare de natura titlurilor de participare și a altor titluri imobilizate se înregistrează la momentul dobândirii acestora, în condițiile prevăzute de lege. Împrumuturile acordate pe termen lung se înregistrează în momentul constatării dreptului de creanță respectiv.

Evaluarea în contabilitate

- **Evaluarea inițială.** Activele financiare se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.
- **Evaluarea la data bilanțului.** Activele financiare trebuie prezentate în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.
- **Ajustări pentru pierderea de valoare.** Instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare la sfârșitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (contul 296). În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
II	ACTIVE FIXE		
A.	ACTIVE FIXE NECORPORALE		
1.	Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care se supun amortizării		
	- achiziționate de la terți	203 (205, 208)	404
	- primite prin donație, transfer cu titlu gratuit între instituții sau redistribuiri între unități	203 (205, 208)	779
	- realizate din producție proprie	203 (205, 208)	721
	- recepționate la finalizarea investiției	203 (205, 208)	233
	- constatate plus la inventar	203 (205, 208)	779
	- diferențe din reevaluare	203 (205, 208)	105
2.	Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării		

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării, respectiv – achiziționate de la terți, primite prin donație, transfer cu titlu gratuit, între instituții sau redistribuiri între unități, constatate plus la inventar	206	100
	- cheltuieli cu active fixe necorporale neamortizabile	682	404
	- diferențe din reevaluare	206	105
3.	Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale care se supun amortizării		
	- vânzarea	461	791
	- scăderea din evidență:	%	203 (205, 208)
	- cu valoarea neamortizată	691	
	- cu valoarea amortizată	280	
4.	Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării		
	- ieșirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării	100	206
5.	Înregistrarea amortizării		
	- cheltuieli cu amortizarea activelor fixe necorporale	6811	280
6.	Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale		
	- constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale	6813	290
	- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe necorporale	290	7813
7.	Avansuri acordate furnizorilor de active fixe necorporale		
	- avansuri acordate	234	512 (541, 542, 550, 551, 560, 561, 770)
	- decontarea avansurilor acordate	404	234
8.	Active fixe necorporale în curs de execuție		
	- realizate din producție proprie	233	721
	- facturate de furnizori	233	404
	- la recepția finală a investiției – pentru active fixe necorporale amortizabile	203 (205, 208)	233
	- la recepția finală a investiției – pentru active fixe necorporale neamortizabile	682	233
	- scăzute din evidență	691	233
	- cedate	658	233
	- pierderi din calamități	690	233

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție	6813	293
	- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție	293	7813
B.	ACTIVE FIXE CORPORALE		
1.	Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care se supun amortizării		
	- achiziționate de la terți	211 (212, 213, 214)	404
	- primite prin donație, transfer cu titlu gratuit între instituții sau redistribuiri între unități	211 (212, 213, 214)	779
	- realizate din producție proprie	211 (212, 213, 214)	722
	- constatate plus la inventar	211 (212, 213, 214)	779
	- achiziționate în regim de leasing financiar	212 (213, 214)	167
	- diferențe din reevaluare	211 (212, 213, 214)	105
2.	Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării		
	- intrarea în patrimoniu prin achiziționare de la terți, primite prin donație, transfer cu titlu gratuit între instituții sau redistribuiri între unități, realizate din producție proprie, constatate plus la inventar, achiziționate în regim de leasing financiar	211 (212, 213, 214)	101 (102, 103, 104)
	- cheltuieli cu active fixe corporale neamortizabile	682	404
	- cheltuieli cu active fixe corporale neamortizabile achiziționate în regim de leasing financiar	682	167
	- diferențe din reevaluare	211 (212, 213, 214)	105
	- alte active ale statului (zăcămintele, resurse biologice necultivate, rezerve de apă)	215	101
3.	Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe corporale care se supun amortizării		
	- vânzare	461	791
	- scăderea din evidență:	%	211 (212, 213, 214)
	- cu valoarea neamortizată	691	
	- cu valoarea amortizată	281	
4.	Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării		
	- scăderea din evidență	101 (102, 103, 104)	211 (212, 213, 214)
	- alte active ale statului (zăcămintele, resurse biologice necultivate, rezerve de apă)	101	215

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
5.	Înregistrarea amortizării		
	- cheltuieli cu amortizarea activelor fixe corporale	6811	281
6.	Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale		
	- constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale	6813	291
	- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe corporale	291	7813
7.	Avansuri acordate furnizorilor de active fixe corporale		
	- avansuri acordate	232	512 (541, 542, 550, 551, 560, 561, 770)
	- decontarea avansurilor acordate	404	232
8.	Active fixe corporale în curs de execuție		
	- realizate din producție proprie	231	722
	- facturate de furnizori	231	404
	- recepția finală a investiției – pentru active fixe corporale amortizabile	211 (212, 213, 214)	231
	- recepția finală a investiției – pentru active fixe corporale neamortizabile	682	231
	- scăzute din evidență	691	231
	- cedate	658	231
	- pierderi din calamități	690	231
	- constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție	6813	293
	- diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție	293	7813
C.	ACTIVE FINANCIARE		
1.	Titluri de participare (cont 260), Alte titluri imobilizate (cont 265) și Vărsăminte de efectuat pentru active financiare (cont 269)		
	- Monografia operațiunilor este prezentată la capitolele: bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor pentru șomaj și bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate		
2.	Creanțe imobilizate (cont 267)		
	- Monografia împrumuturilor pe termen lung acordate din bugetul asigurărilor pentru șomaj este prezentată la capitolul bugetul asigurărilor pentru șomaj		
	- acordarea de credite ipotecare din buget pentru construirea, cumpărarea, reabilitarea, consolidarea și extinderea de locuințe (prin ANL)	2673	% 551 560

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- rambursarea ratelor de credit de către clienți	% 551 560	2673
	- dobânzi de încasat aferente creditelor acordate	2674	763
	- încasarea dobânzilor	% 551 560	2674
	- garanții depuse și alte creanțe imobilizate la dispoziția terților	267	512 (513, 551, 560, 561, 770)
	- restituirea garanțiilor depuse și a altor creanțe imobilizate	512 (513, 551, 560, 561, 770)	267

2.4. Tehnici contabile privind stocurile

Un activ se clasifică ca activ circulant (curent) atunci când: este achiziționat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării și se așteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; este reprezentat de creanțe aferente ciclului de exploatare; este reprezentat de trezorerie sau echivalente de trezorerie a căror utilizare nu este restricționată. Ciclul de exploatare reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare și finalizarea acestora în trezorerie sau sub forma unui echivalent de trezorerie. Echivalentele de trezorerie reprezintă investițiile pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Activele circulante (curente) cuprind: stocuri, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factura; creanțe; investiții pe termen scurt; casa și conturi la bănci.

Stocuri. Stocurile sunt active circulante: deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității; în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității; sau sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează să fie folosite în desfășurarea activității curente a instituției, în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii. În cadrul stocurilor se cuprind: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, animalele și păsările, mărfurile, ambalajele, producția în curs de execuție și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignatie la terți. Sunt incluse, de asemenea, stocurile de materii prime strategice și de alte stocuri cu o importanță deosebită pentru economia națională.

- Materiile prime participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată (contul 301).
- Materialele consumabile (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje, medicamente și materiale sanitare și alte materiale consumabile) care participă sau ajută la procesul de fabricație fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit sau asigură desfășurarea activității curente a instituției (contul 302).
- Materialele de natura obiectelor de inventar reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate active fixe corporale, indiferent de durata lor de folosință, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum și bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcăminte specială, mecanismele, scule, dispozitive, verificatoare, aparatele de măsură și control etc.) (contul 303). Documentele aflate în fondurile bibliotecilor, care au statut de bunuri culturale comune sau care au fost clasate în categoria bunurilor culturale care fac parte din patrimoniul cultural național mobil, nu sunt active fixe și sunt evidențiate, gestionate și inventariate în condițiile legii. Aceste bunuri fac parte din categoria materialelor de natura obiectelor de inventar, aflate în folosință

(contul 303). Eliminarea documentelor din colecții se aplică numai bunurilor culturale comune, uzate fizic sau moral, după o perioadă de minimum 6 luni de la achiziție. Pentru organizarea contabilității analitice a cărților care au fost trecute în categoria materialelor de natura obiectelor de inventar, se poate utiliza metoda global-valorică, cu aprobarea ordonatorului de credite. Evidența materialelor de natura obiectelor de inventar se ține pe două categorii: materiale de natura obiectelor de inventar în magazie (contul 3031) și materiale de natura obiectelor de inventar în folosință (contul 3032). Înregistrarea pe cheltuieli a consumului acestora se realizează la momentul scoaterii din folosință.

- Rezerva de stat – cuprinde bunuri din proprietatea publică a statului care se constituie în scopul de a interveni operativ pentru protecția populației, a economiei și pentru apărarea țării, în situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe sau în caz de război (cont 3041).
- Rezerva de mobilizare – cuprinde bunuri din proprietatea publică a statului și anume: în industrie: materii prime, materiale, semifabricate, subansambluri și elemente de completare, utilaje strict specializate, scule, dispozitive, verificatoare; în comunicații și transporturi: materiale destinate restabilirii și menținerii în stare de funcționare a capacităților de transport și telecomunicații necesare asigurării nevoilor forțelor sistemului național de apărare; în sănătate: materiale sanitar-farmaceutice consumabile, materii prime și materiale necesare fabricării produselor farmaceutice, aparatură, instrumentar medical; în comerț: produse alimentare și industriale necesare asigurării cererilor unităților militare, solicitate pe plan local, la mobilizare (cont 3042).
- Ambalajele rezervă de stat și de mobilizare – cuprind ambalajele aferente bunurilor ce se constituie în rezerva de stat și de mobilizare (contul 305).
- În categoria altor stocuri intră: munițiile și furniturile pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și alte stocuri specifice altor instituții publice (contul 309).

Produse. Produsele sunt compuse din semifabricate, produse finite, rebuturi, materiale recuperabile și deșeuri.

- Semifabricatele reprezintă produsele care nu au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic și care au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității sau se livrează terților (contul 341).
- Produsele finite sunt produsele care au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților (contul 345).
- Rebuturi, materiale recuperabile și deșeuri (contul 346). *Rebut definitiv* se consideră produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte și nu poate fi utilizat decât, eventual, ca materie primă sau ca material pentru producerea altor bunuri. Prin *rebut parțial* se înțelege produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte și care, supus unor operații de remediere eficiente sub aspect economic, devine un produs corespunzător sau poate fi valorificat ca produs de clasă inferioară. Produs de clasă inferioară se consideră produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte, dar poate fi valorificat, potrivit normelor legale, la preț redus.
- Producția în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate fazele prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime (contul 331). În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de execuție (contul 332).

Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului sau a unităților administrativ-teritoriale. Bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului, precum și bunurile de acest fel aflate în custodie sau în consignație la terți sunt evidențiate de către direcțiile generale ale finanțelor publice județene, respectiv a municipiului București, sau alte instituții ale statului potrivit prevederilor legale în vigoare (contul 347). Bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale se evidențiază în contabilitatea acestora (contul 349).

Stocurile aflate la terți sunt bunuri aflate în custodie, pentru prelucrare sau consignație la terți, care se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri (conturile 351, 354, 356, 357, 358, 359).

Animale și păsări. În această categorie se includ animalele născute vii și cele tinere de orice fel (taurine, porcine, ovine-caprine, cabaline etc.) crescute pentru producție (lână, lapte, blană etc.), reproducție, muncă, reprezentatie (spectacole), expunere (în parcuri și grădini zoologice), precum și animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate (contul 361).

Mărfurile reprezintă bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele realizate în instituții predate spre vânzare magazinelor proprii (contul 371).

Ambalajele includ materialele re folosibile, achiziționate sau realizate în instituție, folosite pentru ambalarea produselor destinate vânzării și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte (contul 381).

Momentul recunoașterii în contabilitate. Bunurile de natura stocurilor sunt considerate ca fiind achiziționate de către instituții din momentul în care acestea devin proprietate ale bunurilor sau atunci când furnizarea acestor bunuri este terminată. Costurile bunurilor de natura stocurilor se recunosc în momentul consumului acestora. Excepție fac materialele de natura obiectelor de inventar, al căror cost se recunoaște în momentul scoaterii din folosință. Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise. Astfel, este necesar să se asigure:

- recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în instituție și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare în custodie sau în consignație se recepționează și se înregistrează distinct ca intrări în gestiune. Valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului.
- în situația unor decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea unității, se procedează astfel: bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare; bunurile sosite și nerecepționate se înregistrează distinct ca intrări în gestiune la locul de depozitare, pe baza documentelor însoțitoare. Nu se înregistrează în contabilitate datorită lipsei recepției acestora.
- în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din instituție, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel: bunurile facturate și nelivate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate, în conturi în afara bilanțului; bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune potrivit legii.
- bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări și respectiv la ieșiri atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Evaluarea în contabilitate

Evaluarea inițială. Stocurile se înregistrează în contabilitate la costul de achiziție, costul de producție sau valoarea justă, după caz. Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în

forma și în locul în care se găsesc. Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al activelor fixe cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora. Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare. În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul. Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat. Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului. Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite. Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri. La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz. Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra bunurilor rămase în stoc. Metoda prețului cu amănuntul este folosită în unitățile de desfacere cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor cu articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este indicat să se folosească altă metodă. În această situație, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

Evaluarea la ieșirea din gestiune. La ieșirea din gestiune, stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din metodele:

- Metoda „primul intrat-primul ieșit” (FIFO) – potrivit acestei metode, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordine cronologică.
- Metoda costului mediu ponderat (CMP) – presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție.
- Metoda „ultimul intrat-primul ieșit” (LIFO) – potrivit acestei metode, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al lotului anterior, în ordine cronologică.

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru elemente similare de natura stocurilor, de la un exercițiu la altul. Dacă, în situații excepționale, ordonatorii de credite decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informații: motivul schimbării metodei; efectele sale asupra rezultatului. O instituție trebuie să utilizeze aceleași metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură și utilizare similare. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul a costului poate fi justificată.

Evaluarea la data bilanțului. Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea

unei ajustări pentru depreciere. Prin valoare realizabilă netă se înțelege prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

Ajustări pentru depreciere. Instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea stocurilor la sfârșitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (conturile 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397, 398). În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o oarecare măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Inventarierea producției neterminate. Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice și evaluarea acesteia la costul de producție.

Metode de evidență a stocurilor. Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric. Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate, pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz, ieșirile se determină ca diferența între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor și valoarea stocului final, determinat pe baza inventarierii. Contabilitatea analitică a bunurilor se ține pe baza uneia din următoarele metode: operativ-contabilă, cantitativ-valorică, global-valorică.

- Metoda operativ-contabilă se poate aplica pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor și ambalajelor. Această metodă constă în ținerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenței cantitative a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fișelor de magazie, iar în contabilitate, în ținerea evidenței valorice pe conturi de materiale, desfășurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz. Controlul exactității înregistrărilor din evidența gestiunilor și din contabilitate se asigură prin evaluarea stocurilor cantitative, transcrise din fișele de magazie în registrul stocurilor.
- Metoda cantitativ-valorică se poate folosi pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor, animalelor și ambalajelor. Această metodă constă în ținerea evidenței cantitative pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni, iar în contabilitate, ținerea evidenței cantitativ-valorice. Verificarea exactității înregistrărilor din evidență de la locurile de depozitare și din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantitățile operate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic din contabilitate.
- Metoda global-valorică se poate utiliza pentru contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor din unitățile de desfacere cu amănuntul, rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor folosite la ambalare, materialelor de natura obiectelor de inventar, precum și altor categorii de bunuri. Potrivit acestei metode, contabilitatea analitică a mărfurilor și ambalajelor se ține global-valoric atât la gestiune, cât și în contabilitate, iar controlul concordanței înregistrărilor din evidența gestiunii și din contabilitate se efectuează numai valoric la perioade stabilite de unitate.

Scăderea din gestiune a stocurilor. Scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv, cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior. Pentru instituțiile publice, limitele maxime de perisabilitate admise se aprobă de ordonatorul principal de credite. În acest scop, ministerele vor stabili limite proprii, care vor fi supuse spre avizare Ministerului Finanțelor Publice. Declasarea și casarea unor bunuri materiale se aprobă de către ordonatorul superior de credite, respectiv principal sau secundar, după caz.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
III	STOCURI		
A.	Metoda inventarului permanent		
1.	Achiziționarea stocurilor		
a.	- în cazul în care s-au întocmit facturi:	% 301 (302, 303, 304, 305, 309, 351, 354, 356, 357, 358, 361, 371, 378, 381) 4426	401
b.	- în cazul în care nu s-au întocmit facturi:	% 301 (302, 303, 304, 305, 309, 351, 354, 356, 357, 358, 361, 371, 378, 381) 4428	408
2.	Stocuri primite cu titlu gratuit (donații, sponsorizări, comasări de unități etc.)	% 301 (302, 303, 309, 361, 371, 381)	779
3.	Stocuri rezultate din dezmembrarea imobilizărilor	301 (302, 303)	791
4.	Producția, lucrările și serviciile în curs de execuție, precum și produsele obținute din producția proprie, la sfârșitul perioadei	331 (332, 341, 345, 346, 348, 361, 381)	709
5.	Reluarea producției, lucrărilor și serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei	709	331 (332, 341, 345, 346, 348, 361, 381)
6.	Reținerea din producție proprie a produselor finite ca materii prime, materiale, mărfuri sau ambalaje	% 301, 302, 303, 371, 381	345
7.	Materii prime, materiale, produse, animale, mărfuri, ambalaje, bunuri date spre prelucrare sau custodie la terți, mărfuri depuse în consignatie	351	% 301, 302, 303, 345, 361, 371, 381
8.	Primirea bunurilor de la terți, inclusiv valoarea serviciilor prestate	% 301, 302, 303, 345, 361, 371, 381	% 351, 401
9.	Consumuri de stocuri:		
	- materii prime	601	301
	- materiale consumabile	602	302
	- materiale de natura obiectelor de inventar (la	603	303

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	momentul scoaterii din folosință)		
	- animale și păsări	606	361
	- ambalaje	608	381
	- muniții și furnituri pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională și alte stocuri specifice unor instituții	609	309
	- materiale și ambalaje pentru rezerva de stat și de mobilizare	689	304 (305)
10.	Vânzarea către terți a stocurilor de produse (cont 701-703), de materii prime, materiale, mărfuri (cont 707), precum și facturarea serviciilor prestate (cont 704-706)	411	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707) 4427
11.	Scăderea din evidență a stocurilor vândute:		
	- semifabricate, produse finite, produse reziduale	709	341 (345, 346)
	- diferențe de preț între costul de producție și prețul standard sau prestabilit al produselor: nefavorabile, favorabile	348 709	709 348
	- mărfuri (în unitățile cu amănuntul)	% 607 378 4428	371
	- mărfuri (în unitățile en-gros)	607	371
	- ambalaje	608	381
12.	Plusuri de natura stocurilor constatate la inventariere		
	- materii prime	301	601
	- materiale consumabile	302	602
	- materiale de natura obiectelor de inventar	303	603
	- muniții și furnituri pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională și alte stocuri specifice altor instituții	309	609
	- produse:		
	- animale și păsări		
	- achiziționate	361	719
	- din producție proprie	361	709
	- mărfuri – în unitățile cu amănuntul; mărfuri – în unitățile en-gros	% 371, 378 371	607 607
	- ambalaje		
	- achiziționate	381	608
	- din producție proprie	381	709
13.	Lipsuri constatate cu ocazia inventarierii		
	- materii prime	601	301

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- materiale consumabile	602	302
	- materiale de natura obiectelor de inventar	603	303
	- animale și păsări		
	- achiziționate	606	361
	- din producție proprie	709	361
	- mărfuri	607	371
	- ambalaje		
	- achiziționate	608	381
	- din producție proprie	709	381
	- muniții și furnituri pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională și alte stocuri specifice unor instituții	609	309
	- materiale și ambalaje pentru rezerva de stat și de mobilizare	684	304 (305)
	- imputarea lipsurilor persoanelor vinovate:		
	- când sumele se cuvin bugetului	428	448
	- când sumele rămân la dispoziția instituției	428	719
B.	Metoda inventarului intermitent		
1.	Achiziționarea stocurilor		
a.	- în cazul în care s-au întocmit facturi:	% 601 (602, 603) 4426	401
b.	- în cazul în care nu s-au întocmit facturi:	% 601 (602, 603) 4428	408
2.	La sfârșitul lunii, stabilirea stocurilor, pe baza inventarului	301 (302, 303)	601 (602, 603)
3.	La începutul lunii următoare, trecerea pe cheltuieli a stocurilor constatate la sfârșitul lunii anterioare, pe baza inventarului	601 (602, 603)	301 (302, 303)
	AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR		
1.	Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor	6814	391 (392, 393, 394, 395, 396, 397, 398)
2.	Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea stocurilor	391 (392, 393, 394, 395, 396, 397, 398)	7814

2.5. Tehnici contabile privind relațiile cu terții

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor instituției în relațiile acestora cu furnizorii, clienții, personalul, bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, Comunitatea Europeană (decontările pentru fondurile PHARE, ISPA, SAPARD etc.), cu

debitorii și creditorii diverși, debitori și creditori ai bugetelor, decontările între instituții publice, precum și evidența operațiilor ce necesită clarificări ulterioare și alte decontări.

- **Furnizori și conturi asimilate.** În contabilitatea furnizorilor se înregistrează operațiunile privind achizițiile de bunuri, lucrări executate și servicii prestate (conturile 401 și 404). Avansurile acordate furnizorilor se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct (conturile 232, 234, 409). Operațiunile privind achizițiile de bunuri, lucrări executate și servicii prestate, precum și achizițiile de active fixe pe baza efectelor comerciale, se înregistrează în conturile corespunzătoare de efecte de plătit (conturile 403 și 405). Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului și se menționează în notele explicative. Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată. Bunurile cumpărate, lucrările executate și serviciile prestate pentru care nu s-au primit facturi, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 408). Datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor comunicat de Banca Națională a României, cât și în valută. Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoașterii inițiale în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare și moneda străină, la data efectuării tranzacției. Contabilitatea furnizorilor se ține pe fiecare persoană fizică sau juridică. În contabilitatea analitică furnizorii se grupează astfel: interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de plată.
- **Clienți și conturi asimilate.** În contabilitatea clienților se înregistrează operațiunile privind livrările de mărfuri și produse, lucrările executate și serviciile prestate (contul 411). Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118). Operațiunile privind vânzările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii, efectuate pe baza efectelor comerciale, se înregistrează în conturile corespunzătoare de efecte de primit (contul 413). Efectele comerciale scontate neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului și se menționează în notele explicative. Efectele comerciale trebuie să îndeplinească condițiile de formă și fond prevăzute de legislația în vigoare, fără de care validitatea lor poate fi contestată sau anulată. Bunurile vândute, lucrările executate și serviciile prestate pentru care nu s-au întocmit facturi, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418). Avansurile primite de la clienți se înregistrează în contabilitate într-un cont distinct (contul 419). Creanțele în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor, comunicat de Banca Națională a României, cât și în valută. Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoașterii inițiale în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare și moneda străină, la data efectuării tranzacției. Contabilitatea clienților se ține pe categorii, precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică. În contabilitatea analitică, clienții se grupează astfel: clienți interni și externi, iar în cadrul acestora pe termene de încasare.
- **Personal și conturi asimilate.** Contabilitatea decontărilor cu personalul evidențiază drepturile salariale, sporurile, premiile, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de instituția publică personalului pentru munca prestată (contul 421). Contabilitatea decontărilor cu pensionarii – evidențiază drepturile de pensie și alte drepturi prevăzute de lege, cuvenite pensionarilor conform legii (contul 422). Ajutoarele și indemnizațiile datorate – evidențiază ajutoarele de boală pentru incapacitate temporară de muncă, îngrijirea copilului, ajutoare de deces și alte ajutoare acordate (contul 423). Contabilitatea decontărilor cu șomerii – evidențiază

indemnizațiile de șomaj datorate șomerilor, potrivit legii (contul 424). În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi acordate care, potrivit reglementărilor în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (contul 423). Avansurile acordate personalului – evidențiază indemnizațiile pentru concedii de odihnă acordate ca avans (contul 425). Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, deschis pe fiecare persoană (contul 426). Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților, datorate terților (popriri, pensii alimentare și altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale (contul 427). Sumele datorate și neachitate personalului (concediile de odihnă și alte drepturi de personal) aferente exercițiului în curs, se înregistrează ca alte datorii în legătură cu personalul (contul 4281). Debitel provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuii de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești și alte creanțe față de personalul unității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul (contul 4282).

- **Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate.** Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale evidențiază contribuțiile angajatorilor – instituții publice – pentru asigurări sociale de stat, asigurări sociale de sănătate, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări pentru șomaj (conturi 4311, 4313, 4315, 4371), precum și contribuțiile asiguraților (salariați) pentru asigurări sociale de stat, asigurări sociale de sănătate și asigurări pentru șomaj (conturile 4312, 4314, 4372). Alte datorii sociale – reprezintă sume datorate altor categorii de persoane, cum ar fi: drepturi pentru donatorii de sânge, alocații și alte ajutoare pentru copii, alocația suplimentară pentru familiile cu mai mulți copii, ajutoare sociale, indemnizații pentru persoanele cu handicap și altele (contul 438).
- **Bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat și conturi asimilate.** În cadrul decontărilor cu bugetul statului, bugetele locale și alte bugete se cuprind: taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venituri de natură salarială, impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport și alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate. Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește ca diferența între valoarea taxei exigibile aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate (taxa pe valoarea adăugată colectată – contul 4427) și a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri și servicii (taxa pe valoarea adăugată deductibilă – contul 4426). În situația în care există decalaje între faptul generator de taxa pe valoarea adăugată și exigibilitatea acesteia, totalul taxei pe valoarea adăugată se înregistrează într-un cont distinct, denumit taxă pe valoarea adăugată neexigibilă (contul 4428) care, pe măsură ce devine exigibilă potrivit legii, se trece la taxa pe valoarea adăugată colectată, respectiv la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, după caz. În contul de taxă pe valoarea adăugată neexigibilă se înregistrează și taxa pe valoarea adăugată deductibilă sau colectată, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile (contul 4428). Diferența în plus sau în minus, între taxa pe valoarea adăugată colectată și taxa pe valoarea adăugată deductibilă se înregistrează în conturi distincte ca taxa pe valoarea adăugată de plată (contul 4423), respectiv taxa pe valoarea adăugată de recuperat (contul 4424), și se regularizează în condițiile legii. Impozitul pe venituri din salarii și din alte drepturi cuprinde totalul impozitelor individuale, calculate potrivit legii (contul 444). Acesta trebuie recunoscut ca o datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma plătită depășește suma datorată, surplusul trebuie recunoscut drept creanță. Alte impozite, taxe și vărsăminte cuprind sumele datorate bugetului de stat (taxe vamale, accize) sau bugetelor locale (impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri) sau alte impozite și taxe datorate, potrivit legii. Acestea

se înregistrează în contabilitatea analitică pe feluri de impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat sau bugetelor locale (contul 446). Alte datorii și creanțe cu bugetul statului cuprind: drepturile de personal neridicate, prescrise, datorate bugetului statului potrivit legii, sumele datorate creditorilor, cuvenite bugetului statului după prescrierea lor, plusul de numerar din casierie, amenzi și penalități, vărsăminte efectuate în plus la buget și altele, precum și sumele datorate bugetului de către instituțiile finanțate de la buget reprezentând venituri realizate în condițiile legii (conturile 4481 și 4482).

- **Decontări cu Comunitatea Europeană (PHARE, ISPA, SAPARD etc.).** Sumele primite din contribuția financiară nerambursabilă a Comunității Europene (PHARE, ISPA, SAPARD) se înregistrează la instituțiile publice implicate în derularea acestor fonduri (Fondul Național și Agențiile de Implementare) ca și creanțe – sume de primit (conturile 4501, 4511, 4531, 4541, 4551, 456, 457, 458) și datorii – sume de plată (conturile 4502, 4512, 452, 4532, 4542, 4552). Aceste sume sunt recunoscute ca venituri și cheltuieli numai în contabilitatea instituțiilor publice care au calitatea de beneficiari finali ai fondurilor respective.
- **Debitori și creditori diverși, debitori și creditori ai bugetelor.** Sumele datorate instituțiilor publice de către terțe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu și clienții, se înregistrează ca și debitori diverși (contul 461). Sumele datorate de instituțiile publice unor terțe persoane fizice sau juridice, altele decât personalul propriu și furnizorii, se înregistrează ca și creditori diverși (contul 462). Evidența creanțelor bugetare ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru șomaj și al Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate se realizează pe baza declarațiilor fiscale sau deciziilor emise de organul fiscal. Evidența analitică se ține pe tipuri de impozite și pe plătitori, pe structura clasificăției bugetare (conturile 463, 464, 465, 466). Creditori ai bugetelor mai sus menționate – sunt persoane fizice și juridice pentru sumele de restituit sau de compensat cu alte creanțe ale aceluiași buget sau cu alte creanțe ale altor bugete, la cererea acestora sau din oficiu, se evidențiază pe tipuri de impozite și pe plătitori, pe structura clasificăției bugetare (contul 467). În această grupă se cuprind și conturi în care se evidențiază împrumuturile pe termen scurt acordate din bugetul de stat, bugetul local, bugetul asigurărilor pentru șomaj, potrivit legii (contul 468), precum și dobânzile aferente acestora (contul 469).
- **Conturi de regularizare și asimilate.** Conturile de regularizare se utilizează când operațiunile își extind efectele pe mai mulți ani, iar veniturile și cheltuielile trebuie să fie atribuite exercițiului în care au fost realizate sau efectuate, după caz. Conturile de regularizare și asimilate cuprind: cheltuieli în avans, venituri în avans și decontări din operații în curs de clarificare. Sumele plătite în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans (chirii, asigurări, abonamente publicații, alte cheltuieli efectuate în avans – contul 471). Sumele încasate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la venituri în avans (venituri din chirii, abonamente la publicații, abonamente la instituțiile de spectacole, alte venituri realizate în avans – contul 472). Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează provizoriu într-un cont distinct. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către instituție în termenul cel mai scurt (contul 473).
- **Decontări între instituțiile publice.** Decontările între instituțiile publice cuprind operațiunile de decontare intervenite în cursul exercițiului între instituția superioară și instituțiile subordonate sau între instituțiile subordonate aceleiași instituții superioare,

după caz, reprezentând valoarea activelor fixe și a materialelor transmise și primite în vederea executării unor acțiuni în cadrul instituției, precum și sumele transmise de instituția superioară către instituțiile din subordine pentru efectuarea cheltuielilor din alocații bugetare, din fonduri speciale, fonduri cu destinație specială, împrumuturi externe rambursabile și nerambursabile. Contabilitatea decontărilor între instituțiile publice cuprinde operațiile care se înregistrează reciproc și în aceeași perioadă de gestiune, atât în contabilitatea unității debitoare, cât și a celei creditoare aparținând aceluiasi ordonator principal de credite (conturile 481, 482). La consolidare, soldurile acestor conturi se elimină.

Evaluarea în contabilitate. Potrivit principiilor contabilității de angajamente, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc, și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit. Înregistrarea în contabilitate a creanțelor și datoriilor se efectuează în momentul constatării drepturilor și obligațiilor. Creanțele și datoriile instituțiilor publice se înregistrează în contabilitate la valoarea nominală. Operațiunile în valută trebuie înregistrate în momentul recunoașterii inițiale în moneda de raportare, aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda de raportare și moneda străină, la data efectuării tranzacției. Creanțele și datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor comunicat de Banca Națională a României, cât și în valută.

- **Evaluarea la momentul decontării.** Diferențele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceluiasi exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, ce intervine până în exercițiul decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui asemenea exercițiu financiar.
- **Evaluarea la data bilanțului.** La data întocmirii situațiilor financiare, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul publicat de Banca Națională a României, valabil pentru data întocmirii situațiilor financiare, respectiv pentru ultima zi a exercițiului financiar. Creanțele și datoriile aferente fondurilor nerambursabile primite de la Comunitatea Europeană se evaluează la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a lunii în care se întocmesc situațiile financiare. La data bilanțului, evaluarea creanțelor și a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă netă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru depreciere.
- **Ajustări pentru depreciere.** Instituțiile publice pot înregistra ajustări pentru deprecierea creanțelor la sfârșitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor (conturile 491, 496, 497). În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o oarecare măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
IV	CONTURI DE TERȚI		
A.	Operațiuni privind decontările cu furnizorii		
1.	Acordarea avansurilor către furnizorii de bunuri, lucrări executate, servicii prestate	409	512 (513, 515, 516, 550, 551, 560, 561, 770)
2.	Decontarea avansurilor acordate furnizorilor	401	409
3.	Acordarea avansurilor către furnizorii de active fixe	232 (234)	512 (513, 515, 516, 560, 561, 770)
4.	Decontarea avansurilor acordate furnizorilor de active fixe	404	232 (234)
5.	Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor față de furnizori	401	403
6.	Decontarea pe bază de efecte comerciale a datoriilor față de furnizorii de active fixe	404	405
7.	Achitarea furnizorilor	401 (404)	512 (513, 515, 516, 541, 542, 550, 551, 560, 561, 770)
8.	Diferențe favorabile de curs valutar rezultate în urma lichidării datoriilor în valută	401 (404)	765
B.	Operațiuni privind decontările cu clienții		
1.	Vânzări către clienți – în cazul în care s-au întocmit facturi	411	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707, 708) 4427
2.	Vânzări către clienți – în cazul în care nu s-au întocmit facturi	418	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707, 708) 4428
3.	Înregistrarea facturilor pentru operațiunile evidențiate anterior în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”. Concomitent, se înregistrează taxa pe valoarea adăugată colectată	411 4428	418 4427
4.	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate în urma lichidării creanțelor în valută	% 5124 665	411
5.	Diferențe de curs valutar favorabile rezultate în urma lichidării creanțelor în valută	5124	% 411 765
6.	Primirea avansurilor de la clienți	560 (561, 5124)	419
7.	Decontarea avansurilor primite	419	411
8.	Încasarea sumelor datorate de clienți		
	- prin casierie	531	411
	- prin trezoreria statului sau bănci	5124 (528, 557, 560, 561,	411

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
		562)	
9.	Acceptarea efectelor comerciale de încasat	413	411
10.	Încasarea efectelor comerciale	5124 (560, 561, 562)	413
11.	Scăderea din evidență a clienților incerți	654	411
12.	Reactivarea clienților scăzuți din evidență	411	714
C.	Decontări cu personalul și asigurările sociale		
1.	Înregistrarea salariilor conform statelor de salarii	641	421
2.	Înregistrarea contribuțiilor angajatorilor pentru asigurări sociale	6451	4311
3.	Înregistrarea contribuțiilor angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate	6453	4313
	Înregistrarea contribuțiilor angajatorilor pentru asigurări de șomaj	6452	4371
4.	Înregistrarea contribuțiilor angajatorilor pentru accidente de muncă și boli profesionale	6454	4315
5.	Înregistrarea reținerilor din salarii, conform statelor de salarii	421	%
	- contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale		4312
	- contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate		4314
	- contribuțiile asiguraților pentru asigurări de șomaj		4372
	- impozitul pe venit de natură salarială		444
	- avansuri acordate personalului		425
	- rețineri din salarii datorate terților (rate, chirii etc.)		427
	- imputații, garanții gestionari		4282
	- alte datorii sociale		438
6.	Virarea reținerilor către terți	%	550 (551, 560, 561, 562, 770)
	- impozitul pe venit de natură salarială	444	
	- contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale	4311	
	- contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale	4312	
	- contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate	4313	
	- contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate	4314	
	- contribuțiile angajatorilor pentru asigurările de șomaj	4371	
	- contribuțiile asiguraților pentru asigurări de șomaj	4372	

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	- rețineri din salarii datorate terților (rate, chirii etc.)	427	
	- imputații	4282	
7.	Plata avansurilor din salarii	425	512 (513, 551, 560, 561, 562, 770)
8.	Achitarea salariilor nete ale personalului	421	512 (513, 550, 551, 560, 561, 562, 770)
9.	Înregistrarea salariilor și a altor drepturi de personal neridicate	421 (422, 423, 424, 425)	426
10.	Achitarea drepturilor de personal neridicate	426	512 (513, 550, 551, 552, 560, 561, 562, 770)
11.	Drepturi de personal neridicate prescrise datorate bugetului	426	448
12.	Înregistrarea unei pagube din vina unui salariat:	428	%
	- cu valoarea contabilă a bunului imputat		719
	- cu diferența dintre valoarea de înlocuire și valoarea contabilă, care urmează a se vira la buget		
13.	Înregistrarea unei pagube din vina terților:	461	%
	- cu valoarea contabilă a bunului imputat		719
	- cu diferența dintre valoarea de înlocuire și valoarea contabilă, care urmează a se vira la buget		448
14.	Înregistrarea sumelor datorate bugetului de stat de către instituțiile publice care nu au încadrat persoane cu handicap potrivit legii	635	446
D.	Taxa pe valoarea adăugată		
1.	Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată achitată organelor vamale pentru bunurile și serviciile din import	4426	512 (513, 516, 531, 542, 550, 560, 561, 562, 770)
2.	Înregistrarea TVA deductibilă cuprinsă în facturi sau alte documente legale pentru bunuri achiziționate, lucrări executate sau servicii prestate	4426	401 (404)
3.	Înregistrarea TVA aferentă bunurilor achiziționate, lucrărilor executate și serviciilor prestate cu plata în rate	4428	401 (404)
4.	Înregistrarea TVA aferentă bunurilor achiziționate, lucrărilor executate și serviciilor prestate cu plata în rate – ajunse la scadență	4426	4428
5.	Înregistrarea sumelor încasate în numerar din vânzarea produselor prin magazine proprii	531	% 701 (702, 703, 707) 4427
6.	Înregistrarea facturilor pentru produse livrate, lucrări executate și servicii prestate, inclusiv TVA colectată	411	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707, 708) 4427

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
7.	Înregistrarea vânzărilor de bunuri, lucrări executate și servicii prestate cu plata în rate	411	% 701 (702, 703, 704, 705, 706, 707, 708) 4428
8.	Înregistrarea încasării în numerar, prin trezorerie sau prin bancă a valorii produselor livrate, lucrărilor și serviciilor prestate	531 (512, 560, 561, 562)	411
9.	Înregistrarea TVA exigibilă aferentă vânzărilor, lucrărilor executate sau serviciilor prestate devenită colectată	4428	4427
10.	La finele lunii, înregistrarea TVA deductibilă reținută din TVA colectată	4427	4426
11.	La finele lunii, determinarea TVA datorată bugetului de stat (TVA colectată mai mare decât TVA deductibilă)	4427	4423
12.	La finele lunii, determinarea TVA rămasă de recuperat sau de compensat în lunile următoare (TVA deductibilă mai mare decât TVA colectată)	4424	4426
13.	Plata TVA datorată bugetului de stat	4423	531 (560, 561, 562)
14.	Încasarea în contul de disponibil a TVA recuperată de la bugetul de stat	560 (561, 562)	4424
15.	Compensarea cu bugetul statului a TVA colectată	4427	4424
E.	Înregistrarea diferențelor de curs valutar		
1.	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea datoriilor la sfârșitul perioadei	665	401 (403, 404, 405, 408, 419, 462)
2.	Diferențe de curs valutar favorabile rezultate din reevaluarea datoriilor la sfârșitul perioadei, sau la plata datoriilor, urmare scăderii cursului valutar	401 (403, 404, 405, 408, 419, 462)	765
3.	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate din reevaluarea creanțelor la sfârșitul perioadei, sau la încasarea creanțelor, urmare scăderii cursului valutar	665	409 (411, 413, 418, 461)
4.	Diferențe de curs valutar favorabile rezultate din reevaluarea creanțelor la sfârșitul perioadei	409 (411, 413, 418, 461)	765
F.	Valorificarea materialelor rezultate din dezmembrarea și casarea bunurilor scoase din funcțiune		
1.	Cheltuieli ocazionate de casarea, dezmembrarea, declasarea activelor fixe, materialelor de natura obiectelor de inventar sau altor materiale	6xx	401
2.	Materiale rezultate din casare	302 (303)	719
3.	Valorificarea materialelor rezultate	602 (603)	302 (303)
	- când sumele încasate se rețin de Instituția publică	411	719
	- când sumele încasate se virează la buget	411	448
4.	Încasarea facturii	560 (561, 770)	411
5.	Virarea la buget a sumelor obținute din valorificare	448	411

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
	AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANTELOR		
1.	Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor – clienți	6814	491
2.	Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor – clienți	491	7814
3.	Constituirea sau majorarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși	6814	496
4.	Diminuarea sau anularea ajustărilor constituite pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși	496	7814

2.6. Tehnici contabile privind trezoreria la instituțiile publice

Investițiile pe termen scurt la instituțiile publice se prezintă sub forma obligațiunilor emise și răscumpărate. În scopul asigurării surselor de finanțare, unitățile administrativ-teritoriale pot emite în condițiile legii, obligațiuni cu dobândă sau cu discount pe care le răscumpără la termen (conturile 505 și 509).

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării titlurilor de plasament, a altor valori de trezorerie, a disponibilităților existente în conturi la trezoreria statului, Banca Națională a României, băncile comerciale și în casierie. În scopul întăririi rolului finanțelor publice și al asigurării unei discipline bugetare ferme, instituțiile publice indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare, inclusiv activitățile de pe lângă unele instituții publice, finanțate integral din venituri proprii, efectuează operațiunile de încasări și plăți prin unitățile teritoriale ale trezoreriei statului în raza cărora își au sediul și unde au deschise conturile de venituri, cheltuieli și disponibilități, în condiții de siguranță. Este interzis instituțiilor publice de a efectua operațiunile de mai sus prin băncile comerciale, cu excepția situațiilor prevăzute de lege. În vederea efectuării cheltuielilor prevăzute în buget, instituțiile publice au obligația de a prezenta trezoreriei statului la care au conturile deschise, bugetul de venituri și cheltuieli/bugetul de cheltuieli, aprobat în condițiile legii. Creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale pot fi folosite de instituțiile publice finanțate de la buget la cererea ordonatorilor de credite, numai după deschiderea și repartizarea creditelor bugetare. Creditele bugetare aprobate în bugetul instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii pot fi folosite în limita disponibilităților existente în cont. Contabilitatea instituțiilor publice asigură înregistrarea plăților de casă și a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificăției bugetare, potrivit bugetului aprobat. Grupa „Casa, conturi la trezoreria statului și bănci” include: conturi la trezoreria statului și bănci, disponibil al bugetelor, casa și alte valori, acreditive, disponibil din fonduri cu destinație specială, disponibil al instituției publice finanțate din venituri proprii, disponibil din veniturile fondurilor speciale, viramente interne.

- **Disponibilități ale instituțiilor publice la trezoreria statului și bănci.** Această grupă cuprinde: disponibilul din împrumuturi din disponibilitățile contului curent general al trezoreriei statului (contul 510), valorile de încasat sub forma cecurilor (contul 511), disponibilul în lei și valută al instituțiilor publice păstrat la băncile comerciale (contul 512), disponibilitățile în lei și valută provenind din împrumuturi interne și externe contractate de stat (contul 513) și garantate de stat (contul 514), disponibilul din fonduri externe nerambursabile (contul 515), disponibilul din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale (contul 516) și garantate de acestea (contul 517), dobânzile de plătit (contul 5181), dobânzile de încasat (contul

5182), împrumuturi pe termen scurt primite (contul 519). Dobânzile de încasat aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci se înregistrează în contabilitate distinct, față de cele de plătit, aferente împrumuturilor primite pe termen scurt. Dobânzile de plătit și cele de încasat, în cursul exercițiului financiar, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz. Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poștal, pe bază de documente prezentate instituției și neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează într-un cont distinct (contul 5125). Depozitele bancare constituite în condițiile legii se evidențiază distinct în cadrul conturilor sintetice de disponibilități. Contabilitatea disponibilităților aflate în conturi la bănci comerciale și a mișcării acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate în valută, se ține distinct în lei și în valută. Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei comunicat de Banca Națională a României. Operațiunile de vânzare-cumpărare de valută se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează schimbul valutar, fără ca acestea să genereze diferențe de curs valutar. La finele perioadei, diferențele de curs valutar rezultate din evaluarea disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, cum sunt: acreditive, depozite pe termen scurt în valută la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru această dată se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Conturile curente la bănci comerciale se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă.

- **Disponibil al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și bugetelor locale.** Conturile de disponibil ale bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și bugetelor locale nu au un corespondent ca atare în contabilitatea trezoreriei statului și au drept scop evidențierea veniturilor încasate și a cheltuielilor efectuate din aceste bugete, astfel: disponibilul bugetului de stat la trezoreria statului (contul 520), corespunzător conturilor de trezorerie: 20 „Venituri ale bugetului de stat” și 23 „Cheltuielile bugetului de stat”; disponibilul bugetului local la trezoreria statului (contul 521), corespunzător conturilor de trezorerie: 21 „Veniturile bugetelor locale” și 24 „Cheltuielile bugetelor locale”; disponibilul bugetului asigurărilor sociale de stat (contul 525), corespunzător conturilor de trezorerie: 22 „Veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat” și 25 „Cheltuielile bugetului asigurărilor sociale de stat”. Această grupă mai include: disponibilul din fondul de rulment al bugetului local (contul 522), disponibilul din cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale (contul 523), disponibilul din venituri încasate pentru bugetul capitalei (contul 524), disponibilul bugetului asigurărilor sociale de stat pentru constituirea fondului de rezervă (contul 526), disponibilul din fondul de rezervă al asigurărilor sociale de sănătate (contul 527), disponibilul din sume încasate în cursul procedurii de executare silită (contul 528), disponibilul din sume colectate pentru bugete (contul 529). Compartimentele de creanțe bugetare din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, precum și Direcția generală de administrare a marilor contribuabili vor avea în vedere următoarele: existența neconcordanței dintre soldul contului 520 „Disponibil al bugetului de stat” și contul 20 „Veniturile bugetului de stat” din contabilitatea trezoreriei statului urmare: neînregistrării în contabilitatea bugetului de stat a operațiunilor privind drepturile constatate și veniturile încasate privind capitolul 17.01 „Taxe vamale și alte taxe pe tranzacțiile internaționale” și alte capitole de venituri a căror evidență și raportare se realizează de către Autoritatea Națională a Vămile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice; neînregistrării în contabilitatea bugetului de stat de la nivelul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, a sumelor încasate din impozitul pe venit – transmise electronic – Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru marii contribuabili transferați la 30 iunie 2005; înregistrării în contabilitatea bugetului de stat de la Direcția generală de

administrare a marilor contribuabili a sumelor încasate din impozitul pe venit – transmise electronic de direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București pentru marii contribuabili transferați la 30 iunie 2005; posibilitatea ca soldul contului 520 „Disponibil al bugetului de stat” să prezinte sold creditor urmare operațiunilor de diminuare a veniturilor încasate, potrivit legii (cote defalcate din impozitul pe venit, sume defalcate din TVA); conturile 7312 „Cote și sume defalcate din impozitul pe venit” și 7352 „Sume defalcate din TVA” se debitează pentru sumele și cotele defalcate din impozitul pe venit, respectiv sume defalcate din TVA prin creditul contului 520 „Disponibil al bugetului de stat”, fapt ce determină ca aceste conturi să prezinte sold debitor, prin excepție de la regula generală de funcționare a conturilor de venituri”. Operațiunea de închidere a conturilor respective se va efectua cu sume negative (în roșu), astfel: 7312 „Cote și sume defalcate din impozitul pe venit”, 7352 „Sume defalcate din TVA” = 121.09 „Rezultat patrimonial – buget de stat”.

- **Casa și alte valori.** Contabilitatea disponibilităților aflate în casieria instituțiilor publice, precum și a mișcării acestora ca urmare a operațiunilor de încasări și plăți efectuate în numerar se ține distinct în lei și în valută (contul 531). Înregistrarea în contabilitate a operațiilor în lei sau în valută se efectuează cu respectarea reglementărilor emise de Banca Națională a României și Ministerul Finanțelor Publice, precum și a altor reglementări în domeniu. Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei comunicat de Banca Națională a României. La finele perioadei, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie (acreditive, depozite pe termen scurt în valută) se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, iar diferențele de curs rezultate se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz. Instituțiile publice pot ridica din contul de finanțare sau din conturile de disponibil, după caz, deschise la trezoreria statului, sume pentru efectuarea de plăți în numerar, reprezentând drepturi de personal, precum și pentru alte cheltuieli care nu se justifică a fi efectuate prin virament. Instituțiile publice au obligația să își organizeze activitatea de casierie, astfel încât încasările și plățile în numerar să fie efectuate în condiții de siguranță, cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare și în limita plafonului de casă stabilit de către trezoreria statului pentru fiecare instituție publică. Încasările efectuate de către instituțiile publice prin casieria proprie se depun în conturile bugetare respective deschise la trezoreria statului și reprezintă venituri ale bugetului de stat, ale bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale. Veniturile încasate în numerar care sunt lăsate potrivit legii la dispoziția instituțiilor ca venituri proprii se depun în conturile de disponibilități ale acestora. Instituțiile publice conduc contabilitatea „altor valori” care includ: timbrele fiscale și poștale, biletele de tratament și odihnă, tichetele și biletele de călătorie, bonurile valorice pentru carburanți auto, biletele cu valoare nominală, tichetele de masă, alte valori etc. (contul 532).
- **Acreditive.** În vederea achitării unor obligații față de furnizori, se poate solicita instituțiilor publice deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora (contul 541). Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în numele instituției, se înregistrează în contabilitate distinct (contul 542).
- **Disponibil din fonduri cu destinație specială.** Disponibilitățile din fondurile cu destinație specială constituite în condițiile legii se înregistrează în contabilitate distinct (contul 550). Alocațiile bugetare cu destinație specială acordate instituțiilor publice se înregistrează în contabilitate distinct (contul 551). Sumele de mandat și sumele în depozit pe care instituțiile publice le pot păstra la finele anului într-un cont de disponibil distinct deschis la trezoreria statului se înregistrează în contabilitate distinct (contul 552). Această grupă mai include și disponibilitățile unor fonduri gestionate de unitățile

administrativ-teritoriale în afara bugetelor locale, respectiv: disponibilul din taxe speciale (contul 553), disponibilul din amortizarea activelor fixe deținute de serviciile publice de interes local (contul 554), disponibilul fondului de risc (contul 555), disponibilul din depozitele speciale constituite pentru construirea de locuințe (contul 556). În categoria disponibilităților cu destinație specială intră și disponibilul din valorificarea unor bunuri intrate în proprietatea privată a statului (contul 557), precum și disponibilul din cofinanțarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile (contul 558).

- **Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii.** Veniturile proprii ale instituțiilor publice, precum și subvențiile primite de la buget în completarea acestora se încasează, se administrează, se utilizează și se contabilizează potrivit dispozițiilor legale (conturile 560, 561). Excedentele rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții acordate de la buget se regularizează la sfârșitul anului cu bugetul din care au fost acordate subvențiile, în limita sumelor primite de la acesta. Excedentele anuale rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii se reportează în anul următor.
- **Disponibil al fondurilor speciale.** Fondurile speciale constituite potrivit legii sunt: Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetul asigurărilor pentru șomaj. Conturile de disponibil ale acestor bugete nu au un corespondent ca atare în contabilitatea trezoreriei statului și au drept scop evidențierea veniturilor încasate și a cheltuielilor efectuate din aceste bugete astfel: disponibilul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate: (contul 571), corespunzător conturilor de trezorerie: 26 „Veniturile bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate” și 27 „Cheltuielile bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate”; disponibilul bugetului asigurărilor pentru șomaj (contul 574), corespunzător conturilor de trezorerie: 28 „Veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj” și 29 „Cheltuielile bugetului asigurărilor pentru șomaj”.
- **Viramente interne.** În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități bănești între conturile de la trezoreria statului și bănci comerciale, precum și între conturile de la trezorerie sau bănci, după caz, și din casieria instituției.
- **Fonduri externe nerambursabile.** Contribuția financiară a Comunității Europene reprezintă sume care se transferă Guvernului României de către Comisia Comunităților Europene, cu titlu de asistență financiară nerambursabilă acordată României de către Comunitatea Europeană. Fondurile externe nerambursabile sunt acumulate în conturi distincte și se utilizează numai în limita disponibilităților existente în aceste conturi și în scopul în care au fost acordate. Ministerul Finanțelor Publice asigură gestionarea contribuției financiare a Comunității Europene prin conturi deschise la Banca Națională a României, trezoreria statului sau, după caz, la bănci comerciale, conform prevederilor memorandumurilor de înțelegere, memorandumurilor de finanțare și ale Acordului multianual de finanțare SAPARD. Disponibilitățile din contribuția financiară a Comunității Europene și sumele recuperate și datorate Comunității Europene, aflate în conturile deschise la Banca Națională a României, trezoreria statului sau, după caz, la bănci comerciale, sunt purtătoare de dobândă; dobânda se bonifică și se utilizează conform prevederilor memorandumurilor de înțelegere, memorandumurilor de finanțare, ale Acordului multianual de finanțare SAPARD și ale altor documente încheiate sau convenite între Comisia Europeană și Guvernul României, precum și, după caz, conform instrucțiunilor emise de donator. Contribuția publică națională destinată cofinanțării în bani a contribuției financiare a Comunității Europene se alocă, se utilizează și se derulează conform cadrului tehnic, juridic și administrativ prevăzut pentru fondurile nerambursabile. Sumele necesare finanțării proiectelor/programelor în

cazul indisponibilității temporare a contribuției financiare a Comunității Europene se transferă structurilor de implementare, urmând să se regularizeze cu fondurile primite de la Comisia Europeană, în limita sumelor eligibile transferate. Sumele plătite necuvenit din contribuția publică națională reprezentând cofinanțarea în bani a contribuției financiare a Comunității Europene, în scopul achitării debitelor către Comunitatea Europeană, ca urmare a eventualelor nereguli sau neglijente stabilite în baza prevederilor memorandumului de finanțare și a Acordului multianual de finanțare SAPARD, se recuperează conform legii și se fac venit la bugetul din care au fost acordate. Orice înscris pe baza căruia se alocă fonduri provenind din contribuția financiară a Comunității Europene și din contribuția publică națională se investește cu titlu executoriu. Disponibilitățile din contribuția publică națională destinate cofinanțării în bani a contribuției financiare a Comunității Europene, rămase la finele exercițiului bugetar în conturile structurilor de implementare, se reportează în anul următor pentru a fi folosite cu aceeași destinație.

Evaluarea în contabilitate

- **Evaluarea la momentul intrării în patrimoniu.** La intrarea în patrimoniu, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.
- **Evaluarea la data bilanțului.** La bilanț, investițiile pe termen scurt trebuie prezentate la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.
- **Ajustări pentru depreciere.** Pentru deprecierea investițiilor pe termen scurt, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, instituțiile publice pot reflecta ajustări pentru pierderea de valoare. La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderea de valoare a investițiilor pe termen scurt se diminuează sau anulează, după caz, prin reluarea la venituri (contul 595). În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată, ajustarea trebuie majorată.
- **Evaluarea la ieșirea din instituție.** La ieșirea din instituție a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierderea de valoare se anulează.

Monografie contabilă

Nr. crt.	Descriere operație	Simbol cont debitor	Simbol cont creditor
V.	CONTURI DE TREZORERIE		
1.	Investiții pe termen scurt		
	Monografia operațiunilor privind obligațiunile emise și răscumpărate (cont 505) – este prezentată la capitolul buget local.		
2.	Conturi la trezoreria statului și bănci		
	- Ridicări de numerar de la trezoreria statului sau bănci, pe baza extrasului de cont	581	512 (513, 515, 516, 550, 551, 552, 560, 561, 562, 770)
	- Numerar ridicat de la trezoreria statului sau bănci, pe baza registrului de casă	531	581
	- Depuneri de numerar la bancă	512 (513, 515, 516, 550, 551, 552, 560, 561, 562, 770)	581

	- Numerar depus la trezoreria statului sau bănci, pe baza extrasului de cont	581	531
	- Înregistrarea dobânzilor de încasat aferente disponibilităților aflate în conturi la trezoreria statului și bănci	5187	766
	- Încasarea dobânzilor aferente disponibilităților în conturi la trezoreria statului și bănci	512 (513, 515, 516, 560, 561, 562)	5187
3.	Alte valori		
	- Achiziționarea de timbre poștale, tichete și bilete de călătorie și alte valori	532	401
4.	Acreditiv și avansuri de trezorerie		
	- Acordarea avansurilor de trezorerie personalului pentru deplasări, achiziții de materiale etc.	542	531
	- Decontarea avansurilor de trezorerie	% 301-381 401, 404, 428, 531, 532, 606-614; 622-628; 665, 4426	542
	- La sfârșitul perioadei, înregistrarea diferențelor de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării avansurilor de trezorerie în valută	542	765
	- La sfârșitul perioadei, înregistrarea diferențelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării avansurilor de trezorerie în valută	665	542
	- Deschiderea acreditivelor în favoarea terților, pe baza extrasului de cont	581	512 (513, 515, 516, 550, 551, 560, 561, 562, 770)
	- Acreditiv deschise, pe baza extrasului de cont	541	581
	- Plata furnizorilor din acreditiv deschise pe seama acestora	401 (404)	541
	- Reîntregirea contului de disponibil cu acreditivul neutilizat, pe baza extrasului de cont	512 (513, 515, 516, 550, 551, 560, 561, 562, 770)	581
	- Virarea acreditivelor neutilizate, pe baza extrasului de cont	581	541
	- La sfârșitul perioadei, înregistrarea diferențelor de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării acreditivelor în valută	541	765
	- La sfârșitul perioadei, înregistrarea diferențelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării acreditivelor în valută	665	541
	- La sfârșitul perioadei, înregistrarea diferențelor de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării disponibilităților în valută	5124 (513, 514, 515, 516, 517, 519, 5314)	765
	- La sfârșitul perioadei, înregistrarea diferențelor de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării disponibilităților în valută	665	5124 (513, 514, 515, 516, 517, 519, 5314)

5.	Împrumuturi pe termen scurt primite și dobânzi aferente acestora		
	- Împrumuturi pe termen scurt primite din bugetul de stat sau bugetul local pentru înființarea unor instituții sau activități finanțate integral din venituri proprii	560 (562)	5194 (5)
	- Rambursarea împrumuturilor	5194 (5)	560 (562)

2.7. Tehnici contabile privind cheltuielile și veniturile la instituțiile publice

Veniturile și cheltuielile care apar altfel decât în cursul activităților curente ale instituției publice trebuie prezentate la venituri extraordinare și cheltuieli extraordinare. Acestea rezultă din desfășurarea unor tranzacții sau evenimente ce sunt clar diferite de activitățile curente ale instituției și care, prin urmare, nu se așteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat. Prin activități curente se înțeleg activitățile desfășurate de o instituție publică, pentru realizarea obiectului său de activitate, stabilit conform regulamentelor de organizare și funcționare. Pentru a stabili dacă un eveniment sau o tranzacție se delimitează clar de activitățile curente ale entității se are în vedere mai degrabă natura elementului sau tranzacției aferente activității desfășurate în mod curent de instituție decât frecvența cu care se așteaptă ca aceste evenimente să aibă loc.

2.7.1. Cheltuieli

Potrivit contabilității de angajamente, cheltuielile reflectă costul bunurilor și serviciilor utilizate în vederea realizării serviciilor publice sau veniturilor, după caz, precum și subvenții, transferuri, asistență socială acordate, aferente unei perioade de timp. Conturile de cheltuieli se închid la sfârșitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situațiilor financiare) în vederea stabilirii rezultatului patrimonial. În situația în care apar operațiuni ce trebuie înregistrate în creditul conturilor de cheltuieli, acestea pot fi înregistrate și în debitul conturilor, în roșu. Reflectarea unitară a cheltuielilor efectuate de instituțiile publice pe articolele și alineatele prevăzute în Clasificația economică, se asigură cu ajutorul „Îndrumarului” elaborat de către ordonatorii principali de credite.

Momentul recunoașterii cheltuielilor

- Cheltuielile de personal: salarii în bani și în natură, prime, al 13-lea salariu, contribuțiile aferente acestora, se recunosc în perioada în care munca a fost prestată.
- Drepturile cuvenite și neachitate aferente exercițiului bugetar sunt incluse, de asemenea, în costurile de personal ale exercițiului.
- Cheltuielile cu stocurile se recunosc atunci când acestea au fost consumate, cu excepția materialelor de natura obiectelor de inventar care se înregistrează la scoaterea din folosință a acestora.
- Costurile cu bunurile includ consumul stocurilor achiziționate și plătite în exercițiile bugetare anterioare și consumate în exercițiul bugetar curent.
- Consumul propriu trebuie să fie înregistrat în momentul când are loc producția destinată pentru acest scop.
- Cheltuielile cu serviciile se recunosc în perioada când serviciile au fost prestate și lucrările executate, indiferent de momentul când a fost efectuată plata acestora.
- Cheltuielile cu dobânzile se recunosc drept costuri în perioada când sunt datorate conform contractului de împrumut, și nu atunci când sunt plătite.
- Cheltuielile de capital se recunosc lunar, sub forma amortizării care se înregistrează în mod sistematic, pe parcursul duratei de viață utile a activului fix.

- Valoarea rămasă neamortizată a activelor fixe scoase din funcțiune înainte de expirarea duratei normale de funcționare a acestora se recunoaște drept cost al perioadei când acest eveniment a avut loc.
- Cheltuielile efectuate cu activele fixe în curs nu reprezintă un cost al perioadei. Costul acestora va fi recunoscut după finalizarea și punerea în funcțiune a activelor fixe și calculul amortizării.
- Transferurile între unități ale administrației publice, curente și de capital se recunosc ca și costuri la beneficiarii finali ai fondurilor.
- Alte transferuri, interne și în străinătate se recunosc ca și costuri la instituția care transferă fondurile.

Conținutul grupelor de cheltuieli. Contabilitatea cheltuielilor se ține pe grupe de cheltuieli, după natura și destinația lor. Principalele grupe de cheltuieli sunt: cheltuieli privind stocurile, cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, cheltuieli cu alte servicii executate de terți, cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, cheltuieli cu personalul, alte cheltuieli operaționale, cheltuieli financiare, alte cheltuieli finanțate din buget, cheltuieli de capital, amortizări și provizioane, cheltuieli extraordinare.

- Cheltuieli privind stocurile. Cheltuielile privind stocurile includ materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, materiale nestocate, animale și păsări, mărfuri, ambalaje, alte stocuri (conturile 601, 602, 603, 604, 605, 606, 607, 608, 609).
- Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți. Cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți includ: energie și apă (contul 610); întreținere și reparații (contul 611); chirii (contul 612); prime de asigurare (contul 613); deplasări, detașări, transferări (contul 614).
- Cheltuieli cu alte servicii executate de terți. Cheltuielile cu alte servicii executate de terți includ: comisioane și onorarii (contul 622); protocol, reclamă și publicitate (contul 623); transportul de bunuri și personal (contul 624); servicii poștale și taxe de telecomunicații (contul 626); servicii bancare și asimilate (contul 627); alte servicii executate de terți (contul 628); alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale (contul 629).
- Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate. Această grupă include cheltuielile cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate ce trebuie plătite de către instituțiile publice, conform legii (contul 635).
- Cheltuieli cu personalul. Cheltuielile cu personalul includ: salariile personalului (contul 641); drepturi salariale în natură (contul 642); asigurări sociale: contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale, asigurări de șomaj, asigurări sociale de sănătate, accidente de muncă și boli profesionale, alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială (contul 645); indemnizații de delegare, detașare (contul 646).
- Alte cheltuieli operaționale. Alte cheltuieli operaționale includ: pierderi din creanțe și debitori diverși (contul 654); alte cheltuieli operaționale (contul 658).
- Cheltuieli financiare. Cheltuielile financiare includ: pierderi din creanțe imobilizate (contul 663); cheltuieli privind investițiile financiare cedate (contul 664); diferențe de curs valutar (contul 665); dobânzi (contul 666); sume de transferat bugetului de stat reprezentând câștiguri din schimb valutar în cadrul programelor PHARE, SAPARD, ISPA (contul 667); dobânzi de transferat Comunității Europene sau de alocat în cadrul programelor: PHARE, SAPARD, ISPA (contul 668); alte pierderi – cheltuieli neeligibile: PHARE, SAPARD, ISPA (contul 669).
- Alte cheltuieli finanțate din buget. Alte cheltuieli finanțate din buget includ: subvenții (contul 670); transferuri curente între unități ale administrației publice (contul 671); transferuri de capital între unități ale administrației publice (contul 672); transferuri interne (contul 673); transferuri în străinătate (contul 674); asigurări sociale (contul 676); ajutoare sociale (contul 677); alte cheltuieli (contul 679).

- Cheltuieli de capital, amortizări, provizioane și ajustări. Cheltuielile de capital includ: cheltuieli operaționale privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere (contul 681); cheltuieli cu active fixe neamortizabile (contul 682); cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierderea de valoare (contul 686); cheltuieli privind rezerva de stat și de mobilizare (contul 689).
- Cheltuieli extraordinare. Cheltuielile extraordinare includ: pierderi din calamități (contul 690); cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe (contul 691).

2.7.2. Venituri și Finanțări

Potrivit contabilității de angajamente, veniturile reprezintă impozite, taxe, contribuții și alte sume de încasat potrivit legii, precum și prețul bunurilor vândute și serviciilor prestate, după caz, aferente unei perioade de timp. Conturile de venituri se închid la sfârșitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situațiilor financiare) în vederea stabilirii rezultatului patrimonial. În situația în care apar operațiuni ce trebuie înregistrate în debitul conturilor de venituri, acestea pot fi înregistrate și în creditul conturilor de venituri, în roșu. Instituțiile publice mai pot folosi pentru desfășurarea activității lor, bunuri materiale și fonduri bănești primite de la persoane juridice și fizice sub formă de donații și sponsorizări. Fondurile bănești acordate de persoanele juridice și fizice, primite ca donații și sponsorizări de instituțiile publice finanțate integral de la buget, se varsă direct la bugetul din care se finanțează acestea. Cu aceste sume se majorează creditele bugetare ale bugetului instituției publice beneficiare și care urmează să se utilizeze potrivit legii. Cu fondurile primite de către instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii și cele finanțate din venituri proprii și subvenții de la buget se majorează bugetele de venituri și cheltuieli ale acestora.

Momentul recunoașterii veniturilor

- Veniturile se înregistrează în contabilitatea instituțiilor publice, pe baza documentelor care atestă crearea dreptului de creanță (declarația fiscală sau decizia emisă de organul fiscal), avize de expediție, facturi, alte documente legal întocmite sau în momentul încasării efective a acestora, în situația în care nu există documente anterioare încasării pentru înregistrarea creanței.
- În contabilitate, **veniturile din activități economice** se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, al facturării lucrărilor executate și serviciilor prestate, moment care atestă transferul de proprietate către clienți.
- **Veniturile proprii ale instituțiilor publice** provin din chirii, organizarea de manifestări culturale și sportive, concursuri artistice, publicații, prestații editoriale, studii, proiecte, valorificări de produse din activități proprii sau anexe, prestări de servicii și altele asemenea.
- **Veniturile din diferențe de curs valutar** trebuie recunoscute în perioada în care apar cu ocazia decontării sau a raportării în situațiile financiare a elementelor monetare, creanțelor și datoriilor, la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele care au fost raportate în situațiile financiare anterioare.
- **Veniturile din dobânzi** se înregistrează pe măsura generării veniturilor respective.

Conținutul grupelor de venituri. Contabilitatea veniturilor se ține pe grupe de venituri, după natura și sursa lor. Principalele grupe de venituri sunt: venituri din activități economice, alte venituri operaționale, venituri din producția de active fixe, venituri fiscale, venituri din contribuții de asigurări, venituri nefiscale, venituri financiare, finanțări, subvenții, transferuri, alocații bugetare cu destinație specială, fonduri cu destinație specială, venituri din provizioane, venituri extraordinare.

- Venituri din activități economice. Veniturile din activități economice includ: venituri din vânzarea produselor finite (contul 701); venituri din vânzarea semifabricatelor (contul 702); venituri din vânzarea produselor reziduale (contul 703); venituri din lucrări executate și servicii prestate (contul 704); venituri din studii și cercetări (contul 705); venituri din chirii (contul 706); venituri din vânzarea mărfurilor (contul 707); venituri din activități diverse (contul 708); variația stocurilor (contul 709).
- Venituri din alte activități operaționale. Veniturile din alte activități operaționale includ: Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși (contul 714); Alte venituri operaționale (contul 719).
- Venituri din producția de active fixe. Veniturile din producția de active fixe includ: venituri din producția de active fixe necorporale (contul 721); venituri din producția de active fixe corporale (contul 722).
- Venituri fiscale. Această grupă include veniturile fiscale ale bugetului general consolidat, recunoscute la momentul constatării, înregistrate pe baza declarațiilor fiscale și a deciziilor emise de organul fiscal. Se dezvoltă în analitic pe structura clasificăției bugetare. Grupa „Venituri fiscale” include: Impozit pe venit, profit și câștiguri din capital de la persoane juridice (contul 730); Impozit pe venit, profit și câștiguri din capital de la persoane fizice (contul 731); Alte impozite pe venit, profit și câștiguri din capital (contul 732); Impozit pe salarii (contul 733); Impozite și taxe pe proprietate (contul 734); Impozite și taxe pe bunuri și servicii (contul 735); Impozit pe comerțul exterior și tranzacțiile internaționale (contul 736); Alte impozite și taxe fiscale (contul 739).
- Venituri din contribuții de asigurări. Această grupă conține veniturile bugetului asigurărilor sociale de stat, veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj, veniturile Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate recunoscute la momentul constatării, înregistrate pe baza declarațiilor fiscale și a deciziilor emise de organul fiscal. Se dezvoltă în analitic pe structura clasificăției bugetare. Grupa „Venituri din contribuții de asigurări” include: Venituri din contribuțiile angajatorilor: contribuțiile pentru asigurări sociale, contribuțiile pentru asigurări de șomaj, contribuțiile pentru asigurări sociale de sănătate, contribuțiile pentru accidente de muncă și boli profesionale și alte contribuții pentru asigurări sociale (contul 745); Venituri din contribuțiile asiguraților: contribuțiile pentru asigurări sociale, contribuțiile pentru asigurări de șomaj, contribuțiile pentru asigurări sociale de sănătate și alte contribuții ale altor persoane pentru asigurări sociale (contul 746).
- Venituri nefiscale. Această grupă include venituri ale bugetului general consolidat, altele decât cele menționate la grupele: „Venituri fiscale” și „Venituri din contribuții de asigurări”. De regulă, aceste venituri sunt recunoscute la momentul încasării, neexistând obligația de a întocmi declarații conform legii. Se dezvoltă în analitic pe structura clasificăției bugetare. Grupa „Venituri nefiscale” include: Venituri din proprietate (contul 750); Venituri din vânzări de bunuri și servicii (contul 751).
- Venituri financiare. Grupa „Venituri financiare” include: Venituri din creanțe imobilizate (contul 763); Venituri din investiții financiare cedate (contul 764); Venituri din diferențe de curs valutar (contul 765); Venituri din dobânzi (contul 766); Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea pierderii din schimb valutar – PHARE, SAPARD, ISPA (contul 767); Alte venituri financiare (contul 768); Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea altor pierderi (cheltuieli neeligibile) – PHARE, SAPARD, ISPA (contul 769).
- Finanțări, subvenții, transferuri, alocații bugetare cu destinație specială, fonduri cu destinație specială. Potrivit prevederilor legislației în vigoare privind finanțele publice, finanțarea instituțiilor publice și serviciilor publice se asigură astfel: integral din bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz; din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după

caz; integral din venituri proprii. Potrivit prevederilor Legii contabilității, contabilitatea instituțiilor publice asigură înregistrarea plăților de casă și a cheltuielilor efective, pe subdiviziunile clasificăției bugetare, potrivit bugetului aprobat. Plățile efectuate din contul de finanțare bugetară de către instituțiile finanțate integral de la buget sau din contul de disponibil pentru bunuri aprovizionate, lucrări executate și servicii prestate reprezintă plăți de casă. În această categorie se includ și plățile efectuate prin casierie, în conformitate cu reglementările legale în vigoare. Instituțiile publice pot avea și alte surse de finanțare, respectiv: fonduri externe nerambursabile, subvenții, alocații bugetare cu destinație specială etc., după caz. Această grupă include: Finanțarea de la buget (contul 770); Finanțarea în baza unor acte normative speciale (contul 771); Venituri din subvenții (contul 772); Venituri din alocații bugetare cu destinație specială (contul 773); Finanțarea din fonduri externe nerambursabile (contul 774); Fonduri cu destinație specială (contul 776); Venituri din cofinanțarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile (contul 778). Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit (contul 779).

- Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare. Veniturile din reluarea provizioanelor și ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidențiază distinct în funcție de natura acestora. Diminuarea sau anularea provizioanelor și ajustărilor constituite se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora. Grupa „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare” include: Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea operațională (contul 781); Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare (contul 786).
- Veniturile extraordinare. Grupa „Venituri extraordinare” include: Venituri din despăgubiri din asigurări (contul 790); Venituri din valorificarea unor bunuri (contul 791).

Articolul 19. Contabilitatea rezultatului

(1) În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar.

(2) Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia.

(3) Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

(4) Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților.

(5) La instituțiile publice rezultatul execuției bugetare se stabilește anual, potrivit reglementărilor contabile elaborate în acest sens.

(6) Excedentul sau deficitul patrimonial se determină de către instituțiile publice, în conformitate cu normele metodologice elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor.

Nota:

Alin. (5) a fost modificat prin pct. 17 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul instituie regulile care se aplică în cazul rezultatului unei entități. Prin rezultatul unei entități se înțelege profitul sau pierderea înregistrată într-o perioadă contabilă. În contabilitate, profitul sau pierderea se determină cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la finele perioadei de gestiune, respectiv luna. Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, conform deciziei adunării generale a proprietarilor (asociaților, participanților, acționarilor) privind repartizarea profitului anual, după aprobarea rapoartelor financiare anuale. Pierderea contabilă reportată conform statutului entității se acoperă din profitul net al perioadelor de gestiune curentă și precedentă, din rezerve și din capitalul social, din contribuțiile suplimentare ale proprietarilor (asociaților, participanților, acționarilor) potrivit hotărârii adunării generale a acestora, iar în întreprinderile de stat și municipale – de organele centrale de specialitate ale administrației publice, de autoritățile administrației publice locale. La instituțiile publice, rezultatul executării bugetare se stabilește anual prin închiderea conturilor de cheltuieli și a conturilor de surse din care au fost efectuate.

II. Comentariu

2.1. Contul de profit și pierdere – imaginea performanței unei entități

Performanțele unei entități reflectate în contul de profit și pierdere reprezintă un interes major pentru utilizatorii de situații financiare și constituie o parte componentă a capitalurilor proprii. Măsurarea acestor performanțe este posibilă prin cele două elemente componente, respectiv venituri și cheltuieli. Aceste elemente oferă o viziune de sinteză asupra performanței entității și evaluează măsura în care strategia entității, prin implementarea și execuția sa, a contribuit la creșterea valorii acesteia. Prin intermediul contului de rezultat, contabilul poate construi un model de diagnostic al performanței globale adaptat obiectului de activitate al societății sale. Contul de profit și pierdere este instrumentul principal care ne ajută la măsurarea performanței – componentă esențială a managementului performanței.

2.2. Arhitectura conturilor de rezultat

Rezultatele sunt structuri de capitaluri proprii constituite, în principal, din profitul realizat de întreprindere; alte surse de formare a acestora pot fi: primele de capital, rezervele din reevaluarea activelor și alte surse prevăzute de lege, în scopul asigurării unor măsuri suplimentare de protecție împotriva efectelor pierderilor, pentru întreprindere și creditorii acesteia¹.

11. REZULTATUL REPORTAT

117. Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 (A/P)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (A/P)

12. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR

121. Profit sau pierdere (A/P)

129. Repartizarea profitului (A)

¹ M. Rîstea, *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Ed. Universitaria, București, 2004, p. 70.

2.3. Tehnici contabile privind rezultatul exercițiului financiar

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului. Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Rezultatul exercițiului financiar (Rezultatul curent) reprezintă diferența dintre venituri și cheltuieli, care poate fi:

- profit, dacă $\text{Venituri} > \text{Cheltuieli}$
- pierdere, dacă $\text{Cheltuieli} > \text{Venituri}$

Profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. La sfârșitul perioadei se închid conturile de venituri și cheltuieli utilizate pe parcursul perioadei de gestiune, când veniturile se transferă în creditul contului 121 „Profit sau pierdere”, iar cheltuielile în debitul contului 121 „Profit sau pierdere”.

Rezultatul curent caracterizează rentabilitatea întreprinderii, degajată de cele trei cicluri: exploatare, financiar, investițional, desfășurate în mod normal, curent, repetabil, fără impactul unor elemente aleatorii. Aprecierea influenței politicii financiare a întreprinderii asupra rentabilității este posibilă deoarece pentru calculul acestui indicator sunt luate în considerare și elementele financiare.

Acest rezultat se calculează contabil:

$$\text{rezultatul curent} = \text{rezultatul exploatării} + \text{rezultatul financiar.}$$

Acest rezultat se calculează în analiză:

$$\text{rezultatul curent} = \text{rezultatul exploatării} + \text{veniturile financiare} - \text{cheltuielile financiare}^1.$$

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea contului 121 „Profit sau pierdere” reprezentată de soldul final debitor sau creditor al contului.

Operațiuni contabile:

- Închiderea conturilor de venituri: Clasa 7 = 121
- Închiderea conturilor de cheltuieli: 121 = Clasa 6
- Înregistrarea profitului net obținut în exercițiul financiar curent, care a fost repartizat la rezerve, potrivit legislației: 121=129

2.4. Tehnici contabile privind rezultatul reportat

Rezultatul reportat reprezintă profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită din exercițiile financiare precedente. Profitul reportat urmează a se repartiza pe destinații în exercițiile financiare următoare, iar pierderea reportată urmează a se acoperi din profitul exercițiilor financiare următoare, din rezerve, sau din capitalul social, potrivit hotărârii AGA.

Contabilitatea rezultatului reportat se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I 117 „Rezultatul reportat”.

Operațiuni contabile

- Înregistrarea pierderilor contabile realizate în exercițiul financiar curent care sunt transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat: 117 = 121
- Înregistrarea utilizării rezervelor pentru acoperirea pierderii contabile din exercițiile financiare precedente, conform hotărârii AGA: 106 = 117
- Înregistrarea acoperirii pierderilor realizate în exercițiile precedente din profitul realizat în exercițiul curent: 117 = 117
- Înregistrarea acoperirii pierderilor din exercițiile financiare precedente, prin reducerea capitalului social, conform hotărârii AGA: 1012 = 117

¹ M. Petcu, *Analiza economico-financiară a întreprinderii – probleme, abordări, metode, aplicații*, Ed. Economică, București, 2003, p. 338.

- Înregistrarea profitului net realizat în exercițiul financiar curent transferat la rezultatul reportat la începutul exercițiului financiar următor: 121 = 117
- Înregistrarea profitului net repartizat la dividende: 117 = 457
- Corectarea erorilor contabile semnificative constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente – pentru cheltuieli: 1174 = Conturi de clienți și conturi asimilate
- Corectarea erorilor contabile semnificative constatate în exercițiul financiar curent, aferente exercițiilor financiare precedente – pentru venituri: Conturi de clienți și conturi asimilate = 117
- Înregistrarea altor creanțe care provin din corectarea unor erori: 461 = 1174

2.5. Corectarea erorilor în contabilitate. Recunoașterea erorilor în rezultatul reportat

Corectarea erorilor aferente perioadelor anterioare, constatate în contabilitate, se efectuează pe seama rezultatului reportat. În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări din profit.

Erorile constatate în contabilitate	
<i>Erorile nesemnificative (valoarea erorii este nesemnificativă)</i>	<i>Erorile semnificative (valoarea erorii este semnificativă)</i>
Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile.	Erorile semnificative sunt cele de natură să influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor. În practică, nivelul acestora este stabilit la nivelul fiecărei societăți prin politicile contabile proprii. Trebuie să se analizeze de la caz la caz în ce măsură eroarea este semnificativă ținând seama de elementele patrimoniale ale societății.

La efectuarea corecturilor în contabilitate, care privesc erori aferente exercițiului financiar curent, înregistrările contabile efectuate greșit se corectează, înainte de aprobarea situațiilor financiare, prin stornarea (înregistrarea în roșu/cu semnul minus sau prin metoda înregistrării inverse) operațiunii contabilizate greșit și, concomitent, înregistrarea corespunzătoare a operațiunii în cauză.

În funcție de perioada curentă sau precedentă pe care o afectează, corectarea greșelilor se realizează pe seama contului de profit și pierdere sau pe seama rezultatului reportat, astfel:

Erorile constatate în contabilitate	
<i>Erori din anul curent se pot referi la exercițiul financiar curent</i>	<i>Erori din anii precedenți se pot referi la exercițiile financiare precedente</i>
Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.	Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care: a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise; b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

	Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.
Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.	Corectarea <i>erorilor semnificative</i> aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat .
	<i>Erorile nesemnificative</i> aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat . Totuși, pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere erorile nesemnificative.
	Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții. În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare.

2.6. Tehnici contabile privind repartizarea profitului

Conform art. 8 lit. k) din Legea nr. 31/1990, modul de distribuire a beneficiilor și de suportare a pierderilor este cuprins în actul constitutiv al societății pe acțiuni.

Conform art. 69 din Legea nr. 31/1990, dacă se constată o pierdere a activului net, capitalul social subscris va trebui reîntregit sau redus înainte de a se putea face vreo repartizare sau distribuire de profit.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 „Repartizarea profitului” = 106 „Rezerve”. Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat”, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

Închiderea conturilor 121 „Profit sau pierdere” și 129 „Repartizarea profitului” se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale. În contul 117 „Rezultatul reportat” se evidențiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent, a rezultatului din contul de profit și pierdere al exercițiului financiar precedent, precum și rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile.

Profitul contabil net se repartizează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, pe următoarele destinații:

- destinații prevăzute obligatoriu prin lege: rezerve legale, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți, vărsăminte la bugetul statului, surse proprii de finanțare aferente profitului rezultat din vânzări de active;

- destinații stabilite prin actul constitutiv al societății: rezerve statutare;

- destinații stabilite de către Adunarea Generală a Acționarilor/Asociaților (AGA): surse proprii de finanțare, alte rezerve, participarea salariaților la profit, dividende, capital social.

Profitul nerepartizat va figura ca rezultat reportat până în momentul distribuirii definitive a acestuia de către AGA. Repartizarea definitivă a profitului se înregistrează în contabilitate, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Repartizarea profitului obținut în exercițiul financiar curent se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului de regularizare 129 „Repartizarea profitului”.

Operațiuni contabile

- Înregistrarea profitului net obținut în exercițiul financiar curent, potrivit legislației: 121 = 129
- Repartizarea profitului net obținut în exercițiul financiar curent, potrivit legislației: 129 = 117

2.7. Tehnici contabile privind acoperirea pierderii contabile

Pierdere contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierdere contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație. În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

Operațiuni contabile

- Înregistrarea pierderilor contabile realizate în exercițiul financiar curent care sunt transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat: 117 = 121
- Înregistrarea utilizării rezervelor pentru acoperirea pierderii contabile din exercițiile financiare precedente, conform hotărârii AGA: 106 = 117
- Înregistrarea acoperirii pierderilor realizate în exercițiile precedente din profitul realizat în exercițiul curent: 117 = 117
- Înregistrarea acoperirea pierderilor din exercițiile financiare precedente, prin reducerea capitalului social, conform hotărârii AGA: 1012 = 117

III. Studii de caz

3.1. Soluționarea corecțiilor contabile

Societatea „LuxPom” a identificat în mai 2013 o factură de livrare de marfă din ianuarie 2012 neînregistrată în contabilitate în valoare de 1.000 lei. Greșeala se încadrează la tipul de eroare nesemnificativă întrucât în politica contabilă se precizează faptul că orice eroare este semnificativă dacă valoarea acesteia este mai mare decât 1% din capitalul propriu al societății. Capitalul propriu al „Rarăul” este de 200.000 lei. Prin urmare, eroarea este nesemnificativă și factura omisă va fi înregistrată:

4111. Clienți	=	707. Venituri din vânzarea mărfurilor	1.000 lei
---------------	---	---------------------------------------	-----------

Sau

4111. Clienți	=	1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	1.000 lei
---------------	---	--	-----------

În cazul în care factura omisă a se înregistra în luna ianuarie 2012 avea o valoare de 50.000 lei, atunci eroarea este semnificativă și Societatea „Rarăul” ar fi contabilizat:

4111. Clienți	=	1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	50.000 lei
---------------	---	--	------------

În cazul în care factura omisă aparținea exercițiului financiar 2013, corectarea se realiza la momentul când s-a constatat greșeala prin contul de profit și pierdere astfel, indiferent de natura erorii:

4111. Clienți	=	707. Venituri din vânzarea mărfurilor	1.000 lei
---------------	---	---------------------------------------	-----------

Sfatul nostru este să țineți o evidență strictă a corecțiilor de erori și să aveți o procedură contabilă detaliată aprobată pentru soluționarea cazurilor de erori. Nu uitați să înregistrați informații suplimentare cu privire la erorile constatate în notele la situațiile financiare anuale.

3.2. Anularea veniturilor și cheltuielilor în concepția modificării Codului fiscal

Cum va proceda societatea „Pâinea de aur” în situația unui contract încheiat în decembrie 2012 și anulat de comun acord, printr-un act scris, în ianuarie 2013. Cum se vor califica din punct de vedere al impozitului pe profit cheltuielile/veniturile cu penalitățile care decurg din acest contract.

Începând cu noiembrie 2012, regulile sunt stabilite clar prin Codul fiscal. Astfel, în M. Of. nr. 753 din 8 noiembrie 2012 a fost publicată H.G. nr. 1071/2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin H.G. nr. 44/2004. Prin modificările legislative introduse de acest act normativ, *veniturile și cheltuielile reprezentând dobânzile/penalitățile/daunele-interese contractuale anulate prin convenții încheiate între părțile contractante sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile, în anul fiscal în care se înregistrează anularea acestora, în condițiile în care dobânzile/penalitățile/daunele-interese stabilite în cadrul contractelor economice inițiale au reprezentat cheltuieli deductibile, respectiv venituri impozabile, pe măsura înregistrării lor.*

Anterior acestei modificări, se ajusta profitul impozabil al perioadei fiscale în care se înregistraseră inițial veniturile și cheltuielile. Modificarea introdusă de legiuitor prin H.G. nr. 1071/2012 se aplică începând cu 8 noiembrie 2012.

3.3. Calculul impozitului pe profit aferent anului 2012. Tehnici privind completarea formularului 101 „Declarație privind impozitul pe profit”. Schema de calcul a impozitului pe profit pentru anul fiscal 2012.

În M. Of. nr. 887 din 27 decembrie 2012, a fost publicat **Ordinul ANAF nr. 1950/2012 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă**. Actul normativ aduce dispoziții noi pentru formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, cod 14.13.01.99/bs; formularul 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, cod 14.13.01.04; formularul 104 „Declarație privind distribuirea între asociați a veniturilor și cheltuielilor”, cod 14.13.01.01/dv; formularul 120 „Decont privind accizele”, cod 14.13.01.03; formularul 130 „Decont privind impozitul la țigăie din producția internă”, cod 14.13.01.05;

De reținut este faptul că Ordinul ANAF nr. 1950/2012, în ceea ce privește impozitul pe profit, se aplică începând cu anul fiscal 2012. Termenul de depunere a Declarației privind impozitul pe profit este 25 martie, inclusiv, a anului următor celui pentru care se calculează impozitul, respectiv 25 martie 2013. Fac excepție organizațiile nonprofit și contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și a plantelor tehnice, pomicultură și viticultură care au obligația de a depune declarația anuală de impozit pe profit până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor, respectiv 25 februarie 2013. Persoanele juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă cu lichidare au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent. Persoanele juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă fără lichidare au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la încheierea perioadei impozabile.

În cele ce urmează vom prezenta detaliat calculul impozitului pe profit aferent anului 2012, inclusiv toate informațiile privind completarea formularului 101 „Declarație privind impozitul pe profit”.

1. Depunerea declarației

- Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul. Contribuabilii prevăzuți la art. 34 alin. (5) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 25 februarie, inclusiv, a anului următor.
- Persoanele juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

- Persoanele juridice care în cursul anului fiscal se dizolvă fără lichidare au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la închiderea perioadei impozabile, definită prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
- Declarația se depune la organul fiscal competent pentru administrarea creanțelor fiscale datorate de către contribuabil.
- În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind „X” în spațiul special prevăzut în acest scop.
- La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ale H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale constituite la nivelul Ministerului Finanțelor Publice.
- Declarația privind impozitul pe profit se completează cu ajutorul programului de asistență. Formularul se depune la organul fiscal competent, în format PDF, cu fișier XML atașat, pe suport CD, însoțit de formatul hârtie, semnat și ștampilat conform legii, sau se transmite prin mijloace electronice de transmitere la distanță, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

2. Completarea declarației. Schema de calcul a impozitului pe profit pentru anul fiscal 2012

2.1. Perioada de raportare

- În rubrica „Anul” se înscrie cu cifre arabe anul pentru care se completează declarația (ex.: 2012).

2.2. Identificarea plătitorului

- În caseta „Cod de identificare fiscală” se completează codul de identificare fiscală atribuit conform legii, înscriindu-se cifrele cu aliniere la dreapta.
- În situația în care declarația se completează de către împuternicitul/reprezentantul fiscal, desemnat potrivit legii, se înscrie codul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent persoanei ale cărei obligații sunt îndeplinite, precum și datele de identificare a acesteia, iar la rubrica „Funcția/Calitatea” din formular se înscrie „Împuternicit”.
- În prima căsuță se înscrie prefixul RO, în cazul în care contribuabilul este înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.
- În rubrica „Denumire” se înscrie denumirea plătitorului.
- Rubricile privind adresa se completează cu datele privind adresa domiciliului fiscal al plătitorului.

2.3. Schema de calcul a impozitului pe profit pentru anul fiscal 2012

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
1	Venituri din exploatare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-” (minus).
2	Cheltuieli de exploatare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. Se înscrie și cheltuiala cu impozitul pe profit. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-” (minus).
3	Rezultat din exploatare (rd. 1 - rd. 2)	
4	Venituri financiare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-” (minus).
5	Cheltuieli financiare	Se completează cu datele corespunzătoare înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
		în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-” (minus).
6	Rezultat financiar (rd. 4 - rd. 5)	
7	Venituri extraordinare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-” (minus).
8	Cheltuieli extraordinare	Se completează cu datele corespunzătoare, înregistrate în evidența contabilă a contribuabililor, conform documentelor justificative. În cazul în care se înregistrează un rezultat negativ (pierdere), acesta se va înregistra cu semnul „-” (minus).
9	Rezultat extraordinar (rd. 7 - rd. 8)	
10	Rezultat brut (rd. 3 + rd. 6 + rd. 9)	
11	Elemente similare veniturilor, din care:	<p>Rândul 11 – se completează cu sumele reprezentând diferențe favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul „Rezultatul reportat”, ca urmare a retratării sau transpunerii, care devin impozabile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratăă sau transpusă. De asemenea, se completează și cu sumele reprezentând rezervele care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil, devenite impozabile în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (5), (5¹), (5²) și (6) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.</p> <p>Totodată, acest rând se completează și cu sumele reprezentând veniturile care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil, conform art. 19 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit prevederilor legale în vigoare până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv.</p> <p>Acest rând se completează și cu sumele reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, care devin impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare, după caz, potrivit art. 20 lit. g) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.</p>
11.1	Elemente similare veniturilor potrivit art. 19 ³ lit. a) pct. 1 Cod Fiscal	Rândul 11.1 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară cu sumele înregistrate în soldul creditor al contului „Rezultatul reportat din provizioane specifice”, potrivit art. 19 ³ lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând rezervele devenite impozabile în conformitate cu art. 22 alin. (5).
11.2	Elemente similare veniturilor din alte retratări	Rândul 11.2 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară cu sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din alte ajustări, care se impozitează potrivit art. 19 ³ din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, altele decât cele înregistrate la rândul 11.1.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
11.3	Elemente similare veniturilor din reducerea sau anularea filtrelor prudentiale	Rândul 11.3 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară cu sumele reprezentând reducerea sau anularea filtrelor prudentiale care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (1) lit. d ¹) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
12	Elemente similare cheltuielilor, din care:	Rândul 12 – se completează cu sumele reprezentând diferențe nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriiilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul „Rezultatul reportat”, ca urmare a retratării sau transpunerii la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratăată sau transpusă. Se completează și cu cheltuielile de administrare capitalizate în valoarea stocurilor (la data scăderii din gestiune a stocului respectiv), valoarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare și valoarea mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar rămase de recuperat, corespunzător duratei inițiale de amortizare, după caz. De asemenea, acest rând se completează cu sumele reprezentând cheltuielile care se iau în calcul la determinarea profitului impozabil, conform art. 19 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, potrivit prevederilor legale în vigoare până la data de 30 aprilie 2005 inclusiv. Acest rând se completează și cu sumele care se deduc la calculul profitului impozabil potrivit art. 21 alin. (4) lit. Ț) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
12.1	Elemente similare cheltuielilor potrivit art. 19 ³ lit. a) pct. 2 Cod Fiscal	Rândul 12.1 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară cu sumele înregistrate în soldul debitor al contului „Rezultatul reportat din provizioane specifice”, potrivit art. 19 ³ lit. a) pct. 2 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând sumele devenite deductibile, în mod eșalonat, în tranșe egale, pe o perioadă de 3 ani.
12.2	Elemente similare cheltuielilor din alte retratări	Rândul 12.2 – se completează de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară cu sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din alte ajustări, care se deduc la calculul profitului impozabil potrivit art. 19 ³ din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, altele decât cele înregistrate la rândul 12.1.
13	Rezultat după includerea elementelor similare veniturilor/cheltuielilor (rd. 10 + rd. 11 - rd. 12)	
14	Amortizare fiscală	Rândul 14 – se completează cu suma reprezentând amortizarea fiscală determinată conform prevederilor art. 24 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și amortizarea fiscală determinată potrivit art. 19 ¹ alin. (1) lit. b) din același act normativ.
15	Cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar reportate din perioada precedentă	Rândul 15 – se completează cu suma reprezentând cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar, care sunt reportate din anii fiscali anteriori, conform prevederilor art. 23 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Aceste sume vor fi preluate de la rândul 32 din „Declarația privind impozitul pe profit” depusă pentru anii anteriori.
16	Rezerva legală deductibilă	Rândul 16 – se completează cu valoarea reprezentând constituirea sau creșterea netă a rezervei legale în perioada de raportare, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
17	Provizioane fiscale	Rândul 17 – se înscriu din punct de vedere fiscal provizioanele constituite potrivit art. 22 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, altele decât cele care sunt înregistrate pe cheltuieli de exploatare la rândul 2 din formular.
17.1	Filtre prudentiale	Rândul 17.1 – se completează cu sumele reprezentând filtrele prudentiale care sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (1) lit. d ¹) Cod fiscal.
18	Alte sume deductibile, din care:	Rândul 18 – se completează cu valoarea altor deduceri la calculul profitului impozabil, conform dispozițiilor Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
18.1	Deduceri suplimentare pentru cercetare-dezvoltare	Rândul 18.1 – se completează cu suma reprezentând deducerea suplimentară la calculul profitului impozabil a cheltuielilor eligibile pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, în conformitate cu prevederile art. 19 ¹ din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
19	Total deduceri (rd. 14 la rd. 18)	
20	Dividende primite de la altă persoană juridică română	Rândul 20 – se completează cu veniturile financiare reprezentând dividendele pe care contribuabilul le-a primit de la o altă persoană juridică română.
21	Alte venituri neimpozabile	Rândul 21 – se completează cu valorile corespunzătoare veniturilor neimpozabile, altele decât cele înregistrate la rândul 20, prevăzute la art. 20 și art. 20 ¹ din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
22	Total venituri neimpozabile (rd. 20 + rd. 21)	
23	Profit/pierdere (rd. 13 - rd. 19 - rd. 22)	
24	Cheltuieli cu impozitul pe profit datorat și impozitul pe profit amânat	Rândul 24 – se completează cu sumele reprezentând cheltuielile cu impozitul pe profit datorat, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară.
25	Cheltuieli cu impozitul pe profitul/venitul realizat în străinătate	Rândul 25 – se completează cu cheltuielile cu impozitul pe profitul/venitul realizat în străinătate, reflectate drept cheltuială în evidența contabilă.
26	Dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine	Rândul 26 – se înscriu valorile reprezentând cheltuielile reglementate de art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
27	Cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de lege	Rândul 27 – se înscrie valoarea cheltuielilor de protocol care depășește limita prevăzută la art. 21 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
28	Cheltuieli de sponsorizare și/sau mecenat, burse private, efectuate potrivit legii	Rândul 28 – se înscrie valoarea cheltuielilor de sponsorizare și/sau mecenat și cu bursele private, efectuate potrivit legii și înregistrate în contabilitate.
29	Cheltuieli cu amortizarea contabilă	Rândul 29 – se înscrie valoarea cheltuielilor cu amortizarea înregistrată în contabilitate.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
30	Cheltuieli cu provizioanele și cu rezervele care depășesc limita prevăzută de lege	Rândul 30 – se înscriu toate sumele înregistrate drept cheltuieli în contabilitate, angajate pentru constituirea sau majorarea provizioanelor și a rezervelor, peste limitele sau în alte condiții decât cele prevăzute la art. 22 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
31	Cheltuieli cu dobânzile nedeductibile, care nu sunt reportate pentru perioada următoare	Rândul 31 – reprezintă valoarea cheltuielilor cu dobânzile nedeductibile fiscal, care nu sunt reportate pentru perioada următoare, în conformitate cu prevederile art. 23 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
32	Cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar reportate pentru perioada următoare	Rândul 32 – reprezintă valoarea cheltuielilor cu dobânzile și cu diferențele de curs valutar aferente anului fiscal de raportare, nedeductibile fiscal pentru anul fiscal curent, dar care sunt reportate pentru perioada următoare, potrivit prevederilor art. 23 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
33	Cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile	Rândul 33 – se completează cu valoarea cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri neimpozabile, cu excepția celor prevăzute la art. 20 lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
34	Alte cheltuieli nedeductibile	Rândul 34 – se completează cu sumele reprezentând alte cheltuieli nedeductibile, cum sunt: - depășirile limitelor admisibile, stabilite prin dispozițiile art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor menționate la lit. a), g), h) și i); - cheltuielile prevăzute la art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, cu excepția celor menționate la lit. a), b), i) și p); - alte cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.
35	Total cheltuieli nedeductibile (rd. 24 la rd. 34)	
36	Total profit impozabil/pierdere fiscală pentru anul de raportare, înainte de reportarea pierderii (rd. 23 + rd. 35)	
37	Pierdere fiscală în perioada curentă, de reportat pentru perioada următoare	Rândul 37 – se completează cu sumele reprezentând pierderile înregistrate în perioada curentă, de reportat pentru perioada următoare, conform prevederilor art. 32 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
38	Pierdere fiscală în perioada curentă transferată potrivit art. 26 alin. (2)	Rândul 38 – se completează de persoana juridică cedentă cu valoarea pierderii fiscale înregistrate în perioada curentă, transferată persoanei juridice beneficiare, și care nu se recuperează de persoana juridică cedentă, potrivit art. 26 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
39	Pierdere fiscală în perioada curentă, primită de la persoana juridică cedentă, potrivit art. 26 alin. (2)	Rândul 39 – se completează de persoana juridică beneficiară cu valoarea pierderilor fiscale înregistrate de contribuabilul cedent în perioada din anul curent cuprinsă între 1 ianuarie și data la care operațiunea respectivă produce efecte și transferată de persoana juridică cedentă persoanei juridice beneficiare, potrivit art. 26 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
40	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți	Rândul 40 – se completează cu valoarea pierderilor fiscale de recuperat din perioadele anterioare, atât din activitățile din România, cât și din surse externe. Nu se includ la acest rând pierderile fiscale din anii anteriori, reglementate de art. 32 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, nerecuperabile din profitul impozabil al anului de raportare.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
		<p>Acest rând se completează în cazul operațiunilor de reorganizare și cu următoarele valori:</p> <ul style="list-style-type: none"> - persoana juridică beneficiară înscrie și valoarea pierderilor fiscale nerecuperate din anii precedenți de contribuabilul cedent și transmise de acesta, potrivit art. 26 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare; - persoana juridică cedentă înscrie partea din pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți pe care continuă să o recupereze, recalculată proporțional cu activele și pasivele menținute, potrivit art. 26 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
41	Profit impozabil/pierdere fiscală, de recuperat în anii următori (rd. 36 + rd. 37 + rd. 38 - rd. 39 - rd. 40)	
42	Total impozit pe profit (rd. 42.1 la rd. 42.2), din care:	
42.1	Impozit aferent profitului ce se impune cu cota de 16%	Rândul 42.1 – se înscrie suma rezultată din aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil care se impune cu această cotă.
42.2	Impozit de 5% aplicat veniturilor din activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, a discotecilor și a cazinourilor sau pariurilor sportive	Rândul 42.2 – se completează cu suma reprezentând impozitul de 5% aplicat asupra veniturilor din activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, în condițiile reglementate de art. 18 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
43	Total credit fiscal (rd. 43.1 + rd. 43.2 + rd. 43.3)	
43.1	Credit fiscal extern	<p>Rândul 43.1 – impozitul plătit unui stat străin este dedus dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impunerii încheiate între România și statul străin și dacă persoana juridică română prezintă documentația corespunzătoare, conform prevederilor legale, din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit statului străin.</p> <p>Rândul se completează cu valoarea cea mai mică dintre următoarele două valori, pe fiecare stat din care se obțin venituri prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă, venituri impuse atât în România, cât și în statul străin, respectiv:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. suma impozitelor plătite direct sau indirect prin reținere la sursă și virate de o altă persoană către acel stat străin, pentru profiturile sediilor permanente din acel stat sau pentru alte venituri provenite din acel stat, confirmate de documentele ce atestă plata acestora; 2. suma egală cu impozitul pe profit calculat prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, la: <ul style="list-style-type: none"> - profiturile impozabile obținute de sediile permanente din acel stat străin, profituri calculate în conformitate cu prevederile Titlului II din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare; - celelalte venituri obținute în acel stat străin.
43.2	Impozit pe profit scutit, din care:	Rândul 43.2 – se înscrie suma ce reprezintă scutirea de la plată a impozitului pe profit.
43.2.1	Impozit pe profit scutit, potrivit art. 38 alin. (1) Cod fiscal	Rândul 43.2.1 – se înscrie suma reprezentând scutirea de la plată a impozitului pe profit realizat din activitatea desfășurată pe durata de existență a zonei defavorizate.

Rd.	Indicator de calcul al impozitului de profit	Instrucțiuni tehnice
43.3	Scutiri și reduceri de impozit pe profit calculate potrivit legislației în vigoare	Rândul 43.3 – se înscriu sumele ce reprezintă reduceri ale impozitului pe profit, calculate potrivit legislației în vigoare, exclusiv deducerea privind sponsorizarea și/sau mecenatul și bursele private, efectuate potrivit legii.
44	Impozit pe profit înainte de scăderea sumelor reprezentând sponsorizare/și sau mecenat și burse private (rd. 42 - rd. 43)	
45	Sume reprezentând sponsorizare și/sau mecenat, burse private, în limita prevăzută de lege	Rândul 45 – se înscriu sumele reprezentând cheltuielile cu sponsorizarea și/sau mecenatul, precum și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii, în limitele și în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. p) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
46	Impozit pe profit anual (rd. 44 - rd. 45)	
47	Impozit pe profit stabilit în urma inspecției fiscale pentru anul fiscal de raportare și care se regăsește în indicatorii din formular	Rândul 47 – se înscrie suma reprezentând diferența de impozit pe profit stabilită de organele de inspecție fiscală pentru anul fiscal de raportare și care se regăsește în indicatorii din formular.
48	Impozit pe profit declarat pentru anul de raportare prin formularul 100	Rândul 48 – se înscriu, pentru anul de raportare, după caz, sumele reprezentând impozit pe profit sau plăți anticipate în contul impozitului pe profit, declarate trimestrial prin formularul 100.
49	Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor declarat pentru anul de raportare prin formularul 100	Rândul 49 – se înscrie suma reprezentând impozitul pe veniturile microîntreprinderilor declarat pentru anul de raportare prin formularul 100 de către microîntreprinderile care în cursul anului fiscal devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 112 ⁶ din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.
50	Diferența de impozit pe profit datorat [rd. 46 - (rd. 47 + rd. 48 + rd. 49)]	
51	Diferența de impozit pe profit de recuperat [(rd. 47 + rd. 48 + rd. 49) - rd. 46]	

3. Corectarea declarației

În situația în care plătitorul corectează declarația depusă, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind „X” în spațiul special prevăzut în acest scop.

3.4. Proceduri analitice de verificare a conturilor contabile ce pot fi utilizate în activitatea practică – în cazul societăților comerciale

Conturi analizate	Procedură analitică aplicată
Imobilizări necorporale	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de imobilizări necorporale ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.
Imobilizări corporale	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de imobilizări corporale ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.

Conturi analizate	Procedură analitică aplicată
Imobilizări financiare	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de imobilizări financiare ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.
Stocuri	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de stocuri ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.
Creanțe	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de creanțe ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.
Cheltuieli înregistrate în avans	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de cheltuieli înregistrate în avans ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.
Investiții pe termen scurt	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de investiții pe termen scurt ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.
Conturi curente la bănci și numerar	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de conturi curente la bănci și numerar ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.
Datorii	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de datorii ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.
Capitaluri proprii	Se investighează soldurile inițiale ale conturilor de capitaluri proprii ale exercițiului financiar precedent pentru a se asigura că jurnalele finale au fost înregistrate corect. Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații.
Venituri	Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații. Se verifică veniturile planificate a se obține conform bugetului de venituri și cheltuieli și cu respectarea prevederilor legale, și veniturile realizate efectiv, investigându-se variațiile semnificative. Se verifică dacă veniturile au fost clasificate, recunoscute și raportate corect.
Cheltuieli	Se compară soldurile exercițiului curent cu soldurile exercițiului precedent și se investighează abaterile neobișnuite sau absența oricărei variații. Se verifică execuția cheltuielilor conform bugetului de venituri și cheltuieli și cu respectarea prevederilor legale, și cheltuielile angajate efectiv, investigându-se variațiile semnificative.

Articolul 20. Registrele de contabilitate obligatorii

Registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Cartea mare. Întocmirea, editarea și păstrarea registrelor de contabilitate se efectuează conform normelor elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este determinarea registrelor contabile obligatorii.

II. Comentariu

Datele privind operațiunile economice și financiare consemnate în documentele justificative sunt înregistrate în ordine cronologică și grupate în registrele de contabilitate.

2.1. Registrul-jurnal

Registrul-jurnal (cod 14-1-1) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează cronologic toate operațiunile economico-financiare. Operațiunile de aceeași natură, realizate în același loc de activitate (atelier, secție etc.), pot fi recapitulate într-un document centralizator, denumit jurnal auxiliar, care stă la baza înregistrării în Registrul-jurnal. Unitățile pot utiliza jurnale auxiliare pentru: operațiunile de casă și bancă, decontările cu furnizorii, situația încasării-achitării facturilor etc. Orice înregistrare în Registrul-jurnal trebuie să cuprindă elemente cu privire la: felul, numărul și data documentului justificativ, explicații privind operațiunile respective și conturile sintetice debitoare și creditoare în care s-au înregistrat sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate. Unitățile care utilizează jurnale auxiliare pot înregistra în Registrul-jurnal sumele centralizate pe conturi, preluate din aceste jurnale. Editarea Registrului-jurnal se efectuează la cererea organelor de control sau în funcție de necesitățile proprii.

Regulile privind întocmirea și utilizarea Registrului-jurnal

1. Servește ca document contabil obligatoriu de înregistrare cronologică și sistematică a modificării elementelor de activ și de pasiv ale unității.

2. Se întocmește de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, într-un singur exemplar.

Numerotarea filelor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor.

Se întocmește lunar, prin înregistrarea cronologică a documentelor în care se reflectă mișcarea elementelor de activ și de pasiv ale unității.

În cazul în care unitatea folosește jurnale auxiliare, totalul lunar al fiecăruia se poate trece în Registrul-jurnal.

Registrul-jurnal se editează la cererea organelor de control sau în funcție de necesitățile unității.

În cazul în care o unitate are subunități dispersate teritorial care conduc contabilitatea până la balanța de verificare, Registrul-jurnal se poate conduce de către subunități, cu condiția înregistrării acestuia la nivelul subunității.

În coloana 1 se înscrie numărul curent al operațiunilor înregistrate începând de la 1 ianuarie sau de la începutul activității până la 31 decembrie sau încetarea activității.

În coloana 2 se trece data (anul, luna, ziua) când se efectuează înregistrarea în registru.

În coloana 3 se trece felul documentului (factura, chitanța, jurnalul privind operațiunile de casă și bancă, jurnalul decontărilor cu furnizorii etc.), precum și numărul și data acestuia.

În coloana 4 se trece felul operațiunii, dându-se explicațiile în legătură cu operațiunea respectivă. Această coloană se completează numai atunci când este cazul.

În coloanele 5 și 6 se trece simbolul conturilor debitoare și respectiv creditoare.

În coloanele 7 și 8 se trec sumele totale, debitoare și creditoare din documentul respectiv (bon, factură, jurnal auxiliar, notă de contabilitate etc.).

Lunar se totalizează sumele debitoare și sumele creditoare.

3. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

În condițiile conducerii contabilității cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operațiune economico-financiară se va înregistra prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în unitate.

2.2. Registrul jurnal de încasări și plăți

Persoanele fizice care desfășoară activități independente și conduc contabilitatea în partidă simplă, în conformitate cu prevederile legale, întocmesc Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b), precum și alte documente de evidență prevăzute de legislația în domeniu.

Regulile privind întocmirea și utilizarea registrului de încasări și plăți

1. Servește ca:

- document de înregistrare a încasărilor și plăților;
- document de stabilire a situației financiare a contribuabilului care conduce evidența contabilă în partidă simplă;
- probă în litigii.

2. Se întocmește într-un singur exemplar de către contribuabili, făcându-se înregistrarea operațiunilor efectuate pe baza documentelor justificative, distinct, pe fiecare operațiune, fără a se lăsa rânduri libere, după ce a fost numerotat, șnurlat, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial.

Pentru fiecare asociație fără personalitate juridică se va întocmi câte un registru-jurnal de încasări și plăți.

În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă.

Contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Operațiunile înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți se totalizează anual.

Numerotarea filelor se va face în ordine crescătoare, iar după completarea integrală se deschide un nou registru înregistrat și parafat, care va fi numerotat în ordine crescătoare.

Acest registru se parafează de către organul fiscal teritorial la începerea și la încetarea activității.

În condițiile conducerii evidenței contabile în partidă simplă cu ajutorul tehnicii de calcul, fiecare operațiune economico-financiară se va înregistra în ordine cronologică, în funcție de data de întocmire sau de intrare a documentelor. În această situație, Registrul-jurnal de încasări și plăți se editează lunar, iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor.

Registrul-jurnal de încasări și plăți parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial va fi completat lunar, prin preluarea totalului sumelor din Registrul-jurnal de încasări și plăți obținut cu ajutorul tehnicii de calcul.

Practicienii în insolvență, persoane fizice sau juridice, care își desfășoară activitatea în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență, cu modificările și completările ulterioare, completează registrul-jurnal de încasări și plăți după ce a fost numerotat, șnurit, parafat și înregistrat în evidența unității.

3. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

4. Se arhivează împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

2.3. Registrul-inventar

Registrul-inventar (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează toate elementele de activ și de pasiv, grupate în funcție de natura lor, inventariate de unitate, potrivit legii. Registrul-inventar se întocmește la înființarea unității, cel puțin odată pe an pe parcursul funcționării unității, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege, pe bază de inventar factic. În acest registru se înscriu, într-o formă recapitulativă, elementele inventariate după natura lor, suficient de detaliate pentru a putea justifica conținutul fiecărui post al bilanțului. Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii factice a fiecărui cont de activ și de pasiv. Elementele de activ și de pasiv înscrise în Registrul-inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conținutul acestora la sfârșitul exercițiului financiar. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul-inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor și se scad rulajele ieșirilor de la data inventarierii până la data încheierii exercițiului financiar.

Pe baza Registrului-inventar și a balanței de verificare de la 31 decembrie se întocmește bilanțul care face parte din situațiile financiare anuale, ale cărui posturi, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, și ale reglementărilor contabile aplicabile, trebuie să corespundă cu datele înscrise în contabilitate, puse de acord cu situația reală a elementelor de activ și de pasiv stabilită pe baza inventarului.

Regulile privind întocmirea și utilizarea registrului inventar

1. Servește ca document contabil obligatoriu de înregistrare a rezultatelor inventarierii elementelor de activ și de pasiv.

2. Se întocmește de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, șnurit, parafat și înregistrat în evidența unității.

Se completează la începutul activității, la sfârșitul exercițiului financiar sau cu ocazia încetării activității, fără ștersături și fără spații libere, pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere și respectiv în procesele-verbale de inventariere a elementelor de activ și de pasiv, prin gruparea acestora pe conturi sau grupe de conturi, după caz.

Registrul-inventar se completează pe baza inventarierii factice a elementelor de activ și de pasiv grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț. În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizează cu intrările și ieșirile din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. Operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de activ și de pasiv.

Creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse inventarierii pe baza confirmării extraselor soldurilor conturilor analitice debitoare și creditoare, sau a punctajelor reciproce, în funcție de necesități.

În cazul încetării activității, registrul-inventar se completează cu valoarea elementelor de activ și de pasiv inventariate factic la acea dată.

În cazul în care o unitate are subunități dispersate teritorial care conduc contabilitatea până la nivel de bilanță de verificare, registrul-inventar se poate conduce de către subunități, în condițiile înregistrării acestuia în evidența subunității.

În coloana 1 se înscrie numărul curent al fiecărei operațiuni înregistrate în ordine cronologică, de la deschiderea acestuia până la epuizarea filelor sau încetarea activității.

În coloana 2 vor fi recapitulate elementele inventariate, detaliat pe fiecare cont de activ și de pasiv, conturile de valori materiale putând fi defalcate pe gestiuni.

În coloana 3 se înscrie valoarea contabilă a elementelor inventariate.

În coloana 4 se înscrie valoarea de inventar a elementelor de activ și de pasiv, stabilită de membrii comisiei de inventariere (pe baza listelor de inventariere și a proceselor-verbale de inventariere).

În coloana 5 se trec diferențele din evaluare, calculate ca diferență între valoarea contabilă și valoarea de inventar.

În coloana 6 se menționează cauzele diferențelor (deprecieri, dezmembrări, dezasortări, calamități, terți neidentificați etc.).

3. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă a rezultatelor inventarierii.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

2.4. Cartea mare

Cartea mare (cod 14-1-3) este un registru contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar și sistematic, prin regruparea conturilor, mișcarea și existența tuturor elementelor de activ și de pasiv, la un moment dat. Acesta este un document contabil de sinteză și sistematizare și conține simbolul contului debitor și al conturilor creditoare corespondente, rulajul debitor și creditor, precum și soldul contului. Registrul Cartea mare poate conține câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de unitate. Cartea mare stă la baza întocmirii balanței de verificare. Registrul Cartea mare poate fi înlocuit cu Fișa de cont pentru operațiuni diverse. Editarea Cărții mari se efectuează la cererea organelor de control sau în funcție de necesitățile proprii.

Regulile privind întocmirea și utilizarea registrului Cartea mare

1. Servește:

- la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor pe conturi sintetice, la unitățile care aplică forma de înregistrare „pe jurnale”;

- la verificarea înregistrărilor contabile efectuate;

- la întocmirea balanței de verificare.

2. Se întocmește într-un exemplar, în cadrul compartimentului financiar-contabil, lunar, pentru debitul și respectiv pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operațiunilor.

Se completează pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative centralizatoare și jurnalelor, după caz, astfel:

- rulajul creditor se reportează din jurnalul contului respectiv, într-o singură sumă, fără desfășurarea pe conturi corespondente;

- sumele cu care a fost debitat contul respectiv în diverse jurnale se reportează din acele jurnale, obținându-se defalcarea rulajului debitor pe conturi corespondente;

- soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabilește în funcție de rulajele debitoare și creditoare ale contului respectiv, ținându-se seama de soldul de la începutul anului (care se înscrie pe rândul destinat în acest scop).

3. Registrul Cartea mare poate fi înlocuit cu Fișa de cont pentru operațiuni diverse.

4. Nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

5. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

2.5. Păstrarea reglstrilor de contabilitate

Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Registrul Cartea mare se păstrează în unitate timp de 10 ani de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, iar în caz de

pierdere, sustragere sau distrugere, trebuie reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare. Persoanele fizice care utilizează tehnica de calcul trebuie să asigure listarea acestora în orice moment pe parcursul celor 10 ani de păstrare. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, care utilizează, potrivit legii, registre și formulare specifice privind activitatea financiară și contabilă, reglementate prin actele normative în vigoare, procedează la înscrierea datelor în aceste registre și formulare potrivit normelor specifice, prezentate în actele normative respective, precum și prezentelor norme metodologice privind documentele justificative și financiar-contabile.

Articolul 21. Utilizarea registrelor de contabilitate

Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este identificarea modului de utilizare pentru registrele de contabilitate obligatorii.

II. Comentariu

Potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul-jurnal (cod 14-1-1), Registrul-inventar (cod 14-1-2) și Cartea mare (cod 14-1-3). Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită în orice moment identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate. Registrele de contabilitate se pot prezenta sub formă de registru, foi volante sau listări informatice, după caz. Numerotarea paginilor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor.

Articolul 22. Balanța de verificare

Pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate se întocmește balanța de verificare, cel puțin la încheierea exercițiului financiar, la termenele de întocmire a situațiilor financiare, a raportărilor contabile, precum și la finele perioadei pentru care entitatea trebuie să întocmească declarația privind impozitul pe profit/venit, potrivit legii.

Notă:

Art. 22 a fost modificat prin pct. 18 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este să asigure contabilului un instrument pentru verificarea exactității înregistrărilor contabile și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică. Pentru contabil, balanța de verificare este „materia primă”. Balanța de verificare se întocmește lunar pe baza totalurilor preluate din Cartea mare și cu ajutorul ei se verifică exactitatea înregistrărilor contabile.

II. Comentariu

2.1. Balanța conturilor și rolul ei în contabilitate

Doctrina de specialitate menționează că metoda contabilității impune periodic, de regulă lunar, și în mod obligatoriu, cu ocazia elaborării bilanțului, să se facă verificarea exactității înregistrărilor în contabilitate. Verificarea se referă atât la respectarea principiului dublei înregistrări a operațiunilor economice în contabilitate, cât și a calculelor aritmetice făcute cu ocazia înregistrărilor în formulele contabile compuse sau a determinării rulajelor, sumelor totale și a soldurilor. Procedeu specific contabilității prin care se realizează această verificare este balanța conturilor sau balanța de verificare, care se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din registrul Cartea mare în care se trec informații cu privire la soldurile inițiale, mișcările intervenite într-o anumită perioadă de gestiune și soldurile la data întocmirii. **Balanța conturilor** este un tablou specific de grupare și sistematizare a informațiilor reflectate în conturi, destinat să verifice respectarea principiului dublei înregistrări, a exactității înregistrărilor contabile, în vederea elaborării unor lucrări de sinteză și de analiză contabilă. Ea cuprinde simbolul și denumirea contului, sumele și soldurile debitoare sau creditoare în decursul unei perioade¹.

În practica contabilă întâlnim:

- **Balanța de verificare rectificată.** Balanța de verificare rectificată este balanța de verificare întocmită după înregistrarea și sistematizarea operațiunilor de regularizare.
- **Balanța de verificare finală.** Balanța de verificare finală este balanța de verificare întocmită la sfârșitul exercițiului financiar, după sistematizarea tuturor operațiunilor de regularizare și de închidere în cartea mare, verificarea finală a soldurilor conturilor din cartea mare.
- **Balanța clienților.** Balanța clienților este un extras al balanței de verificare și conține următoarele elemente tehnice referitoare la clienții întreprinderii: a) cod unic de înregistrare; b) nume clientului; c) sold inițial al clientului la începutul perioadei; d) total facturat pe perioadă; e) total încasat pe perioadă; f) soldul final al clientului la sfârșitul perioadei; g) total general plăți/încasări și sold.
- **Balanța furnizorilor.** Balanța furnizorilor este un extras al balanței de verificare și conține următoarele elemente tehnice referitoare la furnizorii întreprinderii: a) cod unic de înregistrare; b) nume furnizorului; c) sold inițial al furnizorului la începutul perioadei; d) total facturat pe perioadă; e) total plătit pe perioadă; f) soldul final al furnizorului la sfârșitul perioadei; g) total general plăți/încasări și sold.
- **Balanța mijloacelor fixe.** Balanța mijloacelor fixe este un extras al balanței de verificare și conține lista mijloacelor fixe ale întreprinderii, la un moment dat, inclusiv detalii tehnice aferente acestora. Se mai numește și balanța analitică a mijloacelor fixe.
- **Balanța de plăți.** Balanța de plăți, denumită și balanță de plăți externă, este un document contabil ce prezintă într-o formă scurtă registrul tranzacțiilor economice duse

¹ I. Bucur, *Introducere în contabilitate*, Ed. C.H. Beck, București, 2012, p. 46.

la capăt între rezidenții unei țări și cei din restul lumii în timpul unei perioade de timp determinate care este normal de un an.

- **Balanța stocurilor.** Balanța stocurilor este un extras al balanței de verificare și conține lista produselor, la un moment dat, inclusiv detalii tehnice aferente acestora. În practică, se mai numește și balanța analitică a stocurilor, balanța centralizatoare a stocurilor, balanța cantitativă a stocurilor, balanța stocurilor la o anumită dată.
- **Balanța șah.** Balanța șah este o balanță de verificare prezentată sub formă matriceală care servește la verificarea exactității înregistrărilor, la depistarea posibilelor erori de înregistrare contabilă, la controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și analitică și la întocmirea situațiilor financiare.

2.2. Descrierea conceptului de balanță de verificare

O.M.F.P. nr. 3512/2008 definește balanța de verificare ca fiind documentul contabil utilizat pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică, precum și principalul instrument pe baza căruia se întocmesc raportările contabile stabilite potrivit legii. Face parte din categoria documentelor din grupa „Contabilitate generală”. Servește la verificarea exactității înregistrărilor, la controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și analitică, la întocmirea situațiilor financiare. Se întocmește într-un singur exemplar, cel puțin anual, la încheierea exercițiului financiar sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare periodice, la alte perioade prevăzute de actele normative în vigoare și ori de câte ori se consideră necesar. Balanța de verificare cuprinde pentru toate conturile unității următoarele elemente: simbolul și denumirea conturilor; soldurile inițiale debitoare și creditoare; totalul sumelor debitoare și creditoare ale lunii precedente, după caz; rulajele curente debitoare și creditoare; totalul rulajelor debitoare și creditoare, după caz; totalul sumelor debitoare și creditoare; soldurile finale debitoare sau creditoare. Balanța de verificare la 1 ianuarie, în coloanele 2 și 3, se completează cu soldurile finale debitoare și creditoare ale lunii decembrie. Pentru conturile analitice se poate întocmi numai situația soldurilor. Nu circulă, fiind document de sinteză. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului face referire la: denumirea unității; denumirea formularului; data pentru care se întocmește; simbolul și denumirea conturilor; soldurile inițiale debitoare/creditoare, rulajele lunii curente debitoare/creditoare; total sume debitoare/creditoare; soldurile finale debitoare/creditoare; semnături: conducătorul compartimentului financiar-contabil și persoana care întocmește documentul, după caz. Balanța de verificare se utilizează pentru verificarea egalității dintre suma soldurilor debitoare și creditoare din cartea mare. Aceasta se întocmește prin enumerarea fiecărui cont și introducerea soldului său în coloana de debit sau de credit corespunzătoare. Apoi, cele două coloane se însumează și se compară pentru a verifica egalitatea dintre ele. Principalul neajuns al balanței de verificare constă în faptul că realizarea echilibrului dintre soldurile debitoare și creditoare nu semnifică în mod obligatoriu că operațiunile au fost analizate corect sau înregistrate în conturile corespunzătoare. Balanța de verificare confirmă doar faptul că sumele debitoare și creditoare sunt în echilibru.

2.3. Funcțiile balanței de verificare

Balanțele de verificare îndeplinesc următoarele funcții:

- a) Balanțele de verificare servesc pentru a controla exactitatea datelor înregistrate în conturile analitice și sintetice. Astfel, funcția de verificare a exactității înregistrării operațiilor economice în conturi constă în controlul și identificarea erorilor de înregistrare în conturi, prin intermediul diferitelor egalități valorice care trebuie să existe în cadrul balanței de verificare, precum și prin intermediul unor corelații valorice stabilite cu ajutorul ei. Înregistrarea greșită a unor operații economice ca urmare a nerespectării principiului dublei înregistrări, trecerea eronată a sumelor din Registrul Jurnal în Registrul Cartea Mare și de aici în balanță, efectuarea

unor calcule greșite în formulele contabile complexe, stabilirea eronată a rulajelor și a soldurilor conturilor, determină inegalități între totalurile balanței, care se semnalizează cu ajutorul ei, fapt ce îi conferă caracterul unui instrument de verificare, de control. Lipsa unei egalități valorice sau a unor corelații constituie dovada existenței unor erori, care trebuie să fie identificate și corectate. Deși în condițiile utilizării calculatoarelor electronice în munca de contabilitate crește exactitatea calculelor, funcția de control a balanței de verificare se menține, iar corelațiile pe care se bazează, servesc la prevederea unor chei de control în programele de lucru ale echipamentelor moderne de prelucrare a datelor.

b) Balanțele de verificare servesc pentru a controla legătura dintre conturile sintetice și situațiile financiare. Cu alte cuvinte, balanța de verificare concentrează informațiile din toate conturile folosite în contabilitatea curentă a societății. Această legătură se concretizează în faptul că datele din situațiile financiare reprezintă soldurile finale ale conturilor, preluate din balanța de verificare prelucrate și grupate conform necesităților de întocmire a situațiilor financiare. Soldurile inițiale ale conturilor la începutul anului sunt preluate din situațiile financiare, potrivit principiului intangibilității bilanțului de deschidere a unui exercițiu care trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent.

c) Balanțele de verificare servesc pentru a controla între fiecare cont sintetic și analiticele sale. Cu alte cuvinte, funcția de legătură dintre conturile sintetice și cele analitice constă în întocmirea unor balanțe de verificare ale conturilor analitice pentru fiecare cont sintetic care se desfășoară pe conturi analitice. Cu ajutorul acestor balanțe se controlează concordanța care trebuie să existe între datele înregistrate în contul sintetic și conturile sale analitice.

d) Balanțele de verificare servesc pentru a centraliza conținutul datelor înregistrate în conturile analitice și sintetice. Cu alte cuvinte, funcția de centralizare a existențelor, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale. Gruparea și centralizarea datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii unităților posibilitatea de a cunoaște totalul modificărilor intervenite în volumul și structura patrimoniului economic, rezultatele financiare obținute în urma activităților desfășurate etc. Cuprinzând sub forma centralizată toate datele privitoare la existențele și mișcările elementelor patrimoniale înregistrate în conturile sintetice și analitice pe o anumită perioadă de timp, balanța de verificare asigură compararea datelor de la începutul unei perioade de gestiune cu cele de la sfârșitul ei și cu alte perioade de gestiune expirate. Astfel, se pot stabili schimbările produse în mărimea și structura patrimoniului economic, eficiența plasării resurselor etc..

e) Balanțele de verificare servesc pentru a analiza conținutul datelor înregistrate în conturile analitice și sintetice. Cu alte cuvinte, balanța de verificare are un rol deosebit de important în analiza situației economico-financiare pe perioade scurte de timp și în intervalul dintre două bilanțuri, fiind astfel singurul instrument care furnizează informațiile necesare managementului societății.

2.4. Clasificarea balanțelor contabile

Literatura de specialitate¹ și practica contabilă clasifică balanțele de verificare a conturilor după mai multe criterii, astfel:

a) După natura conturilor pe care le conțin, pot fi balanțe de verificare ale conturilor sintetice (generale) și balanțe de verificare ale conturilor analitice. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile sintetice și cuprind toate conturile sintetice folosite în contabilitatea curentă a unei unități patrimoniale, într-o anumită perioadă de gestiune. Balanțele de verificare ale conturilor analitice se întocmesc înaintea elaborării balanței conturilor sintetice, pe baza datelor preluate din conturile analitice. Balanțele de verificare analitice se întocmesc pentru fiecare cont sintetic care a fost desfășurat pe conturi

¹ I. Bucur, *op. cit.*, p. 46.

analitice. Aceste balanțe se mai numesc și balanțe de verificare auxiliare sau secundare. Spre deosebire de balanța de verificare a conturilor sintetice, care este una singură pe întreprindere, numărul balanțelor de verificare ale conturilor analitice depinde de numărul conturilor care au fost desfășurate pe conturi analitice.

b) După numărul de egalități pe care le cuprind, balanțele de verificare ale conturilor sintetice pot fi: balanțe de verificare cu o egalitate, balanțe de verificare cu două egalități, balanțe de verificare cu trei egalități și balanțe de verificare cu patru egalități. Ele pot fi întocmite într-o singură variantă sau în două variante.

Balanța de verificare cu o singură egalitate. Balanța de verificare cu o egalitate se prezintă în două variante: fie ca balanță a sumelor, fie ca balanță a soldurilor. Ea cuprinde numai o singură egalitate:

- 1) Totalul sumelor debitoare ($\sum Tsd$) = Totalul sumelor creditoare ($\sum Tsc$)
- 2) Totalul soldurilor finale debitoare ($\sum Sfd$) = Totalul soldurilor finale creditoare ($\sum Sfc$)

Balanța de verificare a conturilor cu două egalități. Denumită și balanța sumelor și a soldurilor rezultă din combinarea balanței sumelor cu balanța soldurilor. Ea cuprinde patru coloane, două pentru totalul sumelor debitoare și creditoare și două coloane pentru soldurile finale, debitoare și creditoare. Egalitățile sunt:

- 1) Totalul sumelor debitoare ($\sum Tsd$) = Totalul sumelor creditoare ($\sum Tsc$)
- 2) Totalul soldurilor finale debitoare ($\sum Sfd$) = Totalul soldurilor finale creditoare ($\sum Sfc$)

Balanța de verificare a conturilor cu trei egalități. Balanța de verificare a conturilor cu trei egalități se caracterizează prin separarea soldurilor inițiale de rulajele lunii curente. Ea se întocmește în două variante: balanță tabelară și balanță de verificare șah. Balanța de verificare cu trei egalități a fost concepută pentru sporirea proprietăților informative ale balanțelor de verificare cu una și cu două egalități. Pe baza ei se pot stabili următoarele egalități:

- 1) Totalul soldurilor inițiale debitoare ($\sum Sid$) = Totalul soldurilor inițiale creditoare ($\sum Sic$)
- 2) Totalul rulajelor debitoare ($\sum Rd$) = Totalul rulajelor creditoare ($\sum Rc$)
- 3) Totalul soldurilor finale debitoare ($\sum Sfd$) = Totalul soldurilor finale creditoare ($\sum Sfc$)

În plus, cu ajutorul acestei balanțe de verificare se poate stabili și următoare corelație: totalul rulajelor din balanța de verificare trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din evidența cronologică (din Registrul-jurnal). Cu toate avantajele pe care le oferă balanța de verificare cu trei egalități în formă tabelară, față de balanța de verificare cu două egalități, ea prezintă și un neajuns, și anume: deși redă volumul valoric al activității desfășurate într-o perioadă de gestiune, nu reflectă natura operațiilor efectuate. Pentru înlăturarea acestui neajuns se folosește balanța de verificare cu trei egalități în forma șah. Aceasta permite și redarea corespondenței conturilor în care s-au înregistrat operațiile economice în funcție de conținutul lor economic. Balanța de verificare șah se prezintă sub forma unei table de șah, întocmită după principiul matriceal. Cu ajutorul ei se obțin aceleași trei egalități, cu deosebirea că aceste trei egalități nu se mai obțin între totalurile coloanelor perechi, ci la întretărirea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din perioada curentă se înscriu pe conturi corespondente.

Balanța de verificare a conturilor cu patru egalități. Această balanță reprezintă o combinație a balanței de sume și solduri cu balanța de rulaje lunare cu solduri inițiale. Din acest motiv, ea mai poartă denumirea de balanța de rulaje lunare cu sume precedente. Cu ajutorul ei se obțin următoarele egalități:

- 1) Totalul sumelor debitoare din balanța (perioada) precedentă ($\sum Tsdp$) = Totalul sumelor creditoare din balanța (perioada) precedentă ($\sum Tscp$)

2) Totalul rulajelor debitoare ale lunii curente ($\sum R_d$) = Totalul rulajelor creditoare ale lunii curente ($\sum R_c$)

3) Totalul sumelor debitoare la data întocmirii bilanței ($\sum T_{sdf}$) = Totalul sumelor creditoare la data întocmirii bilanței ($\sum T_{scf}$)

4) Totalul soldurilor finale debitoare ($\sum S_{fd}$) = Totalul soldurilor finale creditoare ($\sum S_{fc}$)

Balanța de verificare cu patru egalități se întocmește în două variante, care iau naștere din conținutul diferit al primelor coloane, astfel: a) în cazul lunii ianuarie, balanța de verificare cu patru egalități cuprinde soldurile inițiale debitoare și creditoare, iar egalitatea se stabilește între aceste totaluri ale soldurilor inițiale debitoare și creditoare; b) la sfârșitul celorlalte luni ale anului, primele două coloane conțin date privind totalul sumelor precedente debitoare și creditoare. Cu toate avantajele pe care le prezintă față de celelalte balanțe de verificare, balanța conturilor cu patru egalități are următorul neajuns: nu reflectă rulajele conturilor din lunile precedente. Acestea sunt cumulate cu soldurile inițiale de la începutul anului. Înlăturarea acestui neajuns s-ar putea realiza prin întocmirea unei balanțe de verificare cu cinci egalități.

2.5. Periodicitatea înregistrărilor contabile

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare se efectuează lunar. Există o excepție pentru entitățile care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro. Acestea pot înregistra în contabilitate operațiunile economico-financiare la alte perioade decât lunar, dar nu mai târziu de data pentru care se întocmesc declarațiile privind impozitul pe profit, respectiv data situațiilor financiare anuale sau a raportărilor contabile stabilite potrivit legii. În acest caz, înregistrarea în contabilitate se efectuează pe baza documentelor justificative sau a unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și la aceeași perioadă, situație în care documentele justificative se anexează la acesta. În mod similar, înregistrarea în Registrul-jurnal și Cartea mare se efectuează pentru aceeași perioadă. Pentru determinarea plafonului de 35.000 euro se utilizează cursul de schimb valutar comunicat de BNR, valabil la data încheierii exercițiului financiar precedent.

2.6. Probe de audit cu privire la Cartea mare/balanța de verificare

1. Se verifică concordanța dintre soldurile inițiale cu bilanțul exercițiului anterior.
2. Dacă clientul ține un registru Carte mare:
 - a) se verifică un eșantion de înregistrări contabile din toate domeniile;
 - b) se revizuieste cartea mare în căutarea oricăror conturi sau operațiuni neobișnuite.
3. Dacă clientul nu ține un registru Carte mare:
 - a) se confirmă că s-au efectuat toate înregistrările din evidențele contabile în documentele de sinteză;
 - b) se verifică dacă toate înregistrările contabile sunt numerotate și au fost transferate în totalitate.
4. Se verifică concordanța dintre balanța de verificare finală și situațiile financiare.

III. Tehnici de control aplicate asupra bilanței contabile lunare

Misiunea unui profesionist contabil este să se asigure că există metode de organizare internă a departamentului de contabilitate privind metodele de ordonare/clasare a documentelor, tehnicile de înregistrare contabile, controlul secvențelor numerice ale documentelor, urmărirea conturilor de clienți/furnizori, reconcilierea soldurilor de trezorerie cu soldurile contabile, ținerea registrelor conform legislației în vigoare.

Lunar, este obligatorie și necesară verificarea Registrului-jurnal al operațiunilor desfășurate în baza obiectului de activitate al societății. Astfel, trebuie avute în vedere următoarele:

- dacă înregistrările contabile se bazează pe documente justificative corespunzătoare;
- repartizarea corectă pe cheltuieli/venituri sau alte conturi;
- înregistrarea la data corectă;
- dacă documentele justificative sunt corect clasate/numerotate, după caz;
- dacă înregistrările contabile includ mențiuni adecvate conform naturii documentelor justificative și dacă aceste indicații sunt în acord cu legislația în vigoare.

În continuare, vom prezenta trei tehnici de control aplicate asupra conturilor din Balanța Contabilă. Aceste metode trebuie aplicate cu consecvență la finalul fiecărei închideri de balanță contabilă, evitându-se astfel posibilitatea depistării unor erori mai târziu.

3.1. Analiza conținutului fiecărui cont contabil, cu precădere a soldului final

Această tehnică de verificare a balanței contabile implică:

- precizarea componentei soldului prin defalcarea acestuia în elementele lui identificabile;
- verificarea corectei totalizări a componentei soldului de cont;
- aprecierea componentelor soldului: data, suma totală, denumirea, scadența etc.;
- analiza corectei contabilizări a componentei soldului (înregistrarea inițială);
- pentru anumite situații, verificarea în totalitate a operațiilor componente soldului. De exemplu, încasarea unor conturi de creanțe sau obligații.

3.2. Reconcilierea anumitor date cu documentele justificative externe sau interne ale societății

- Reconcilierea datelor contabile cu documentele justificative externe

Astfel, înregistrările contabile ale documentelor justificative sunt verificate cu ocazia ținerii/înregistrării în registrele contabile.

Această tehnică este necesară și utilă a se efectua la finalul fiecărui exercițiu pentru următoarele posturi:

- **imobilizări** – facturi sau documente;
- **împrumuturi** – contracte, documente și situații de rambursare;
- **datorii fiscale și sociale** – registrele fiscale, declarațiile fiscale și recapitulațiile;
- **conturile financiare** – extrase de cont bancare.

- Reconcilierea datelor contabile cu documentele justificative interne

Acest control permite verificarea următoarelor posturi:

- **capitalurile proprii** – procesul-verbal al A.G.A., documentele justificative pentru conturile de capitaluri ale asociaților;
- **stocuri și producție în curs de execuție** – situația centralizatoare a listelor de inventariere și alte detalii primite din partea clientului;
- **provizioanele pentru creanțele litigioase** – situațiile extraselor de cont confirmate sau procesele-verbale de punctaj pentru inventarierea creanțelor și motivarea scrisă pentru cauzele deteriorării creanțelor;
- **contul de profit și pierdere** – situația vânzărilor cu declarațiile de TVA, situația salariilor plătite cu declarațiile de impozite și taxe etc.

3.3. Controlul coerenței datelor și al credibilității acestora

- Această tehnică de analiză a conținutului conturilor și de concordanță a acestora cu documentele justificative asigură coerență și credibilitate conturilor luate individual. De exemplu, coerența și credibilitatea conturilor terților controlați.

- Al doilea nivel de control al coerenței și credibilității datelor trebuie să fie efectuat asupra situațiilor financiare și asupra declarațiilor fiscale, controlate în mod global. Deci, pe de o parte trebuie să avem în vedere conturile luate individual, iar pe de altă parte, situațiile de reporting (situații financiare și declarații fiscale).

Pentru efectuarea în condiții optime a verificării conturilor din balanță, contabilul se bazează pe:

- **Cartea mare în copie**, însoțită de un scurt comentariu atașat fiecărui cont contabil;
- **Un dosar de organizare a controlului de balanță**, inclusiv pe suport electronic;

Acest dosar poate fi structurat fie pe cicluri de exploatare (achiziții, vânzări, imobilizări, stocuri, trezorerie etc.), fie pe conturi sau grupe de conturi.

- **Un dosar cu declarațiile fiscale**, la care trebuie să aibă în vedere baza de impozitare în raport cu datele contabile, buna aplicare a reglementărilor legale, respectarea termenelor de plată.

Lună de lună, profesionistul contabil din România are perioada de „închidere de balanță contabilă”. Cu alte cuvinte, are obligația de a revizui integral toate operațiunile înregistrate în contabilitate și de a pune în oglindă soldurile conturilor cu documentele justificative. Analiza și verificarea lunară a balanței de conturi implică efectuarea unor corelații și verificări, după cum urmează:

⇒ **Provizioane**

- Rulajul creditor al 151% = rulajul debitor al 6812
- Rulajul debitor al 151% = rulajul creditor al 7812
- Centralizatorul provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli

⇒ **Imobilizări și participații**

- Rulajul debitor al grupei 68 = rulajul debitor al grupei 28
- Rulajul debitor al grupei 21 = rulajul creditor al grupei 23
- Rulajul creditor al contului 291% = rulajul debitor al contului 6813
- Rulajul debitor al contului 291% = rulajul creditor al contului 7813
- Registrul mijloacelor fixe = Balanța de verificare a conturilor de imobilizări
- De verificat existența contractelor de închiriere, în conformitate cu normele contabile aplicabile și corectitudinea înregistrării acestora
- Verificarea listei cu participații; metodele de evaluare; clasificarea acestora

⇒ **Împrumuturi**

- Situația împrumuturilor
- De determinat dacă totalul din situația împrumuturilor corespunde cu soldul contului din balanța de verificare
- De verificat clasificarea scadențelor pe termen scurt și pe termen lung

⇒ **Stocuri**

- Soldul listei de inventar trebuie să corespundă cu soldul balanței generale
- Listele de inventar trebuie să aibă la bază inventarierea fizică a stocurilor
- Să se specifice dacă stocurile sunt evaluate la costul cel mai scăzut sau valoarea lor netă de realizare
- Balanța fizică a stocurilor = Balanța contabilă a conturilor de stocuri
- De comparat rotația stocurilor cu cea a exercițiilor precedente
- De verificat dacă sunt stocuri garantate depuse în depozitul terților, și în acest caz, verificarea corectitudinii înregistrărilor

- ⇒ **Ajustări de stocuri, creanțe și disponibilități**
- Rulajul creditor al 39% = rulajul debitor al 6814
 - Rulajul debitor al 39% = rulajul creditor al 7814
 - Rulajul creditor al 49% = rulajul debitor 6814
 - Rulajul debitor al 49% = rulajul creditor 7814
 - Rulajul creditor al 59% = rulajul debitor 6814
 - Rulajul debitor al 59% = rulajul creditor 6814
 - Centralizatorul ajustărilor pe fiecare element bilanțier
- ⇒ **Datorii furnizori**
- Situația furnizorilor corespunde cu Balanța analitică a conturilor de furnizori¹
 - De verificat dacă mai există datorii neînregistrate
 - De verificat datoria față de acționari, administratori și alte părți legate
- ⇒ **Datorii cu bugetul statului**
- De verificat statul de salarii cu balanța conturilor aferente salariilor
 - De verificat situația contribuțiilor și taxelor privind organismele statului cu balanța de verificare a conturilor privind datoriile către bugetul de stat și cu declarațiile fiscale întocmite
 - De verificat TVA din decontul de TVA cu jurnalele de TVA și cu Balanța conturilor de TVA
- ⇒ **Clienți**
- De verificat situația analitică a clienților cu Balanța conturilor de clienți
 - De verificat dacă există facturi emise și netransmise către clienți
- ⇒ **Trezorerie**
- De verificat transferurile interbancare – contul 581 (de regulă, trebuie să se soldeze)
 - De determinat dacă sunt conturi de trezorerie restricționate
 - De verificat 512% cu fiecare extras de cont
- ⇒ **Cheltuieli și venituri**
- Rulaj debitor 121 = rulaj creditor 6%
 - Rulaj creditor 121 = rulaj debitor 7%
 - Conturile 6% și 7% se soldează obligatoriu

Aceste tehnici dau posibilitatea ca depistarea eventualelor erori să se facă în timp util, iar consecințele să fie minime.

IV. Tehnici de verificare aplicate asupra conturilor contabile

4.1. Tehnici de verificare și control aplicate asupra conturilor contabile de cumpărări/furnizori

Exhaustivitatea	<ul style="list-style-type: none"> • toate mărfurile primite sunt recepționate și facturate • scăderile (stornările) s-au efectuat pentru toate mărfurile returnate și pentru litigiile cu furnizorii • toate facturile primite (și anulările) sunt contabilizate
Realitatea	<ul style="list-style-type: none"> • toate facturile primite corespund cu mărfurile efectiv primite • toate scăderile (anulările) primite corespund cu retururile efective

Evaluarea corectă	<ul style="list-style-type: none"> facturile sunt primite cu prețurile corecte și au fost corect evaluate devizele au fost corect convertite
Perioada corectă	<ul style="list-style-type: none"> facturile sunt contabilizate sau provizionate în perioada în care mărfurile au fost primite scăderile (anulările) sunt contabilizate îndată ce sunt cunoscuți factorii care le justifică
Imputarea (înregistrarea) corectă	<ul style="list-style-type: none"> facturile și anulările sunt înregistrate în conturile corespunzătoare (furnizori, cheltuieli, TVA) operațiile diverse sunt justificate și autorizate jurnalele sunt corect totalizate și centralizate

4.2. Tehnici de verificare și control aplicate asupra conturilor contabile de imobilizări

1. În cadrul unei societăți este necesar a stabili un set de reguli unitar pentru înregistrarea în contabilitate a intrării de imobilizări, precum și a modului de operare în programul de contabilitate a operațiunilor privind intrarea acestora, astfel încât:

- să se asigure integritatea patrimoniului;
- să se reflecte cantitativ și valoric toate intrările de imobilizări;
- să poată fi furnizate informațiile necesare stabilirii valorii patrimoniului și a efectuării controlului;
- să se asigure datele necesare efectuării inventarierii patrimoniului;
- să se asigure controlul gestiunilor de bunuri materiale.

Contabilul:

- primirea spre operare a documentelor care îndeplinesc condițiile de formă și fond pe baza borderoului de predare a documentelor întocmit de gestionari;
- contabilizarea operațiunilor privind intrările/ieșirile de imobilizări;
- respectarea procedurii de lucru;
- propunerea de modificare a procedurii în funcție de modificările legislației în domeniu;
- aplicarea reglementărilor aplicabile.

2. Condiții de valoare pentru recunoașterea în contabilitate:

- Pentru imobilizările necorporale nu se aplică o condiție de valoare.
- Pentru imobilizările corporale – conform Legii nr. 15/1994: „Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții: a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație; b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.

Perioada de aplicare	Valoarea de intrare (valoarea fiscală) a mijloacelor fixe	Baza legală
1 iulie 2013-prezent	2.500 lei	H.G. nr. 276/2013
12 Februarie 2007-30 iunie 2013	1.800 lei	H.G. nr. 105/2007
12 Ianuarie 2004-11 Februarie 2007	15.000.000 lei vechi (1.500 lei)	H.G. nr. 1553/2003
4 Mai 2001-11 Ianuarie 2004	8.000.000 lei vechi (800 lei)	H.G. nr. 424/2001
16 Decembrie 1999-3 Mai 2001	5.000.000 lei vechi (500 lei)	H.G. nr. 1035/1999
1 Ianuarie 1997-15 Decembrie 1999	1.000.000 lei vechi (100 lei)	H.G. nr. 105/1997
1 Ianuarie 1994-31 Decembrie 1996	200.000 lei vechi (20 lei)	Legea nr. 15/1994

- Pentru imobilizările financiare nu se aplică o condiție de valoare.

3. Înregistrările în contabilitate se fac pe baza documentelor justificative cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data întocmirii sau intrării lor, și sistematic, în conturile sintetice și analitice. Contabilitatea sintetică se desfășoară în conturi analitice, pe gestiuni și locuri de folosință. Înregistrarea intrărilor de imobilizări se face pe baza documentelor justificative conform planului de conturi aplicabil.

4. Activele imobilizate pot intra în administrarea unei societăți prin:

- achiziții;
- transfer de la alte unități;
- investiții și modernizări;
- dezmembrări de imobilizări;
- plusuri de inventar;
- donații de la persoane fizice sau juridice;

5. Înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor se face la valoarea de intrare (contabilă), prin care se înțelege:

- costul de achiziție, pentru cele procurate cu titlu oneros;
- costul de producție, pentru cele realizate în unitate;
- valoarea justă, pentru cele primite cu titlu gratuit, plusuri de inventar sau rezultate cu ocazia scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe.

6. Documentele justificative pe baza cărora se înregistrează în contabilitate intrările de imobilizări sunt:

- factura de achiziție a bunurilor;
- avizul de însoțire a bunurilor;
- procesul-verbal de recepție a bunurilor;
- proces-verbal de punere în funcțiune;
- proces-verbal de predare-primire pentru imobilizările primite prin transfer fără plată;
- fișa mijlocului fix;
- procesul-verbal de inventariere pentru plusurile de inventar constatate cu ocazia inventarierii;
- procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, pentru mijloacele fixe rezultate din dezmembrarea altor mijloace fixe;
- contractul de donație, pentru bunurile primite cu acest titlu.

7. Înregistrarea scăderii de imobilizări se face pe baza documentelor justificative conform planului de conturi aplicabil, la valoarea contabilă.

8. Documentele justificative pe baza cărora se înregistrează în contabilitate ieșirile de imobilizări sunt:

- factură de vânzare de imobilizări;
- proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe;
- proces-verbal de inventariere;
- proces-verbal de cercetare administrativă – pentru lipsuri la inventariere;
- transferurile interne de imobilizări se bazează pe modificarea necesarului de imobilizări de la o gestiune la alta, impunând întocmirea bonului de mișcare a mijloacelor fixe;
- fișa de cont pentru operațiuni diverse – pentru fiecare cont sintetic. Se completează la începutul anului pe baza notei de contabilitate de preluare a soldurilor de la sfârșitul anului precedent, iar în cursul anului, pe baza documentelor justificative referitoare la operațiile intervenite. La sfârșitul fiecărei luni, în fișele analitice se totalizează rulajele pe luna respectivă și cumulat de la începutul anului, în vederea întocmirii balanței analitice de verificare a operațiunilor înregistrate, iar în fișele de cont sintetic se face totalul

cumulat al rulajului pe debit și pe credit, precum și soldul contului. Prin utilizarea unei aplicații contabile, completarea acestor fișe, precum și stabilirea rulajelor lunare și cumulate, se face automat în momentul închiderii jurnalelor parțiale;

- fișa mijlocului fix – se întocmește pentru fiecare mijloc fix și pentru mai multe mijloace fixe de același fel și aceeași valoare. Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe se ține pe fiecare obiect de evidență, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcție distinctă;
- registrul numerelor de inventar – servește ca document de atribuire a numerelor de inventar la toate mijloacele fixe existente în unitate.

Exhaustivitatea	<ul style="list-style-type: none"> • toate imobilizările intrate și ieșite sunt contabilizate • toate amortismentele sunt contabilizate • toate veniturile sau cheltuielile sunt contabilizate
Realitatea	<ul style="list-style-type: none"> • imobilizările înregistrate există și aparțin întreprinderii • nicio cheltuială curentă nu este trecută pe imobilizări • restricțiile de proprietate sunt înregistrate (ipoteci, gajuri etc.)
Evaluarea corectă	<ul style="list-style-type: none"> • înregistrarea imobilizărilor s-a efectuat la costul corect • amortismentele sunt calculate conform principiilor general admise
Perioada corectă	<ul style="list-style-type: none"> • înregistrarea în contabilitate se efectuează atunci când fenomenul economic se produce
Înregistrarea corectă	<ul style="list-style-type: none"> • intrările și ieșirile sunt corect înregistrate • operațiunile diverse sunt justificate și autorizate

4.3. Tehnici de verificare și control aplicate asupra conturilor contabile de încasări

Exhaustivitatea	<ul style="list-style-type: none"> • toate sumele datorate întreprinderii au fost încasate • toate sumele încasate sunt contabilizate • diferențele încasate au fost corect înregistrate
Realitatea	<ul style="list-style-type: none"> • toate descărcările clienților sau debitorilor corespund încasărilor efective • toate efectele sunt efectiv încasate sau remise la încasare
Evaluarea corectă	<ul style="list-style-type: none"> • încasările sunt contabilizate pentru suma reală • efectele remise la încasare au fost corect contabilizate
Perioada corectă	<ul style="list-style-type: none"> • încasările sunt înregistrate în perioada în care au fost efectiv primite
Imputarea (înregistrarea) corectă	<ul style="list-style-type: none"> • încasările sunt înregistrate în conturile corespunzătoare (clienți, bănci, casă etc.) • operațiile diverse sunt justificate și autorizate • jurnalele sunt corect totalizate și centralizate

4.4. Tehnici de verificare și control aplicate asupra conturilor contabile de plăți furnizori

Exhaustivitatea	<ul style="list-style-type: none"> • toate plățile efectuate sunt contabilizate • reținerile sunt contabilizate la fiecare plată • diferențele de plată sunt contabilizate
Realitatea	<ul style="list-style-type: none"> • toate plățile înregistrate corespund unor documente justificative • documentele care reflectă obligații nu sunt plătite decât odată
Evaluarea corectă	<ul style="list-style-type: none"> • plățile sunt înregistrate pentru suma reală • avansurile sunt deduse din plăți
Perioada corectă	<ul style="list-style-type: none"> • plățile sunt înregistrate în perioada în care au fost efectiv făcute • scadențele raportate sunt înregistrate în momentul în care au fost cunoscute
Imputarea (înregistrarea) corectă	<ul style="list-style-type: none"> • plățile sunt înregistrate în conturile corespunzătoare (furnizori, bănci, casă etc.) • operațiile diverse sunt justificate și autorizate • jurnalele sunt corect totalizate și centralizate

4.5. Tehnici de verificare și control aplicate asupra conturilor contabile de plăți personal

Exhaustivitatea	<ul style="list-style-type: none"> ▪ toate sumele plătite sunt contabilizate ▪ toate statele sunt contabilizate
Realitatea	<ul style="list-style-type: none"> ▪ numai salariații reali ai întreprinderii primesc o remunerație ▪ remunerația șefului de întreprindere nu este excesivă ▪ salariile sunt corect înregistrate
Evaluarea corectă	<ul style="list-style-type: none"> ▪ salariile și asimilatele sunt corect evaluate
Perioada corectă	<ul style="list-style-type: none"> ▪ salariile și asimilatele sunt înregistrate în perioada corespunzătoare prestației reale a serviciului
Imputarea (înregistrarea) corectă	<ul style="list-style-type: none"> ▪ salariile și asimilatele s-au înregistrat în conturile corespunzătoare ▪ operațiile diverse sunt justificate și autorizate ▪ jumalele sunt corect totalizate și centralizate

4.6. Tehnici de verificare și control aplicate asupra conturilor contabile de stocuri și producție în curs

Exhaustivitatea	<ul style="list-style-type: none"> ▪ toate stocurile sunt inventariate ▪ toate stocurile inventariate sunt contabilizate ▪ toate mișcările de stocuri sunt contabilizate
Realitatea	<ul style="list-style-type: none"> ▪ stocurile contabilizate există și aparțin întreprinderii
Evaluarea corectă	<ul style="list-style-type: none"> ▪ costul stocurilor a fost corect stabilit ▪ stocurile supuse deprecierei sunt corect identificate ▪ provizioanele pentru deprecierea stocurilor sunt corect calculate și contabilizate
Perioada corectă	<ul style="list-style-type: none"> ▪ înregistrarea stocurilor s-a efectuat la aceeași dată ca și înregistrările de la cumpărări-vânzări, darea în producție
Imputarea (înregistrarea) corectă	<ul style="list-style-type: none"> ▪ stocurile inventariate sunt înregistrate în conturile corespunzătoare ▪ listele de inventar sunt corect totalizate ▪ suma stocurilor din bilanț corespunde cu inventarul ▪ operațiile diverse sunt corect justificate și autorizate

4.7. Tehnici de verificare și control aplicate asupra conturilor contabile de vânzări/clienti

Exhaustivitatea	<ul style="list-style-type: none"> • toate mărfurile expediate sunt facturate • facturile sunt emise pentru toate mărfurile returnate de clienți • toate facturile (anulările) sunt contabilizate
Realitatea	<ul style="list-style-type: none"> • toate facturile emise corespund mărfurilor expediate • toate anulările de facturi corespund cu returnările efective
Evaluarea corectă	<ul style="list-style-type: none"> • facturile (anulările) sunt emise cu prețuri corecte și sunt corect calculate • facturile a căror plată este îndoielnică sunt rapid identificate • destinatarul facturilor și cel al mărfurilor este același
Perioada corectă	<ul style="list-style-type: none"> • facturile sunt contabilizate în perioada livrărilor • anulările sunt contabilizate îndată ce faptele care le justifică sunt cunoscute
Imputarea (înregistrarea) corectă	<ul style="list-style-type: none"> • facturile și anulările sunt înregistrate în conturile corespunzătoare • operațiile diverse sunt justificate și autorizate • jumalele sunt corect totalizate și centralizate

Articolul 23. Sistemele informatice de prelucrare automată a datelor

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 care utilizează sisteme informatice de prelucrare automată a datelor au obligația să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora pe suporturi tehnice timp de 10 ani.

(2) Persoanele prevăzute la alin. (1) au obligația să asigure autorităților fiscale accesul la datele păstrate pe suporturi tehnice.

Notă:

Art. 23 a fost modificat prin pct. 19 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile în condiții de maximă siguranță și cu riscuri prudentiale și operaționale minime.

II. Comentariu

Sistemul informatic de prelucrare automată a datelor la nivelul fiecărei unități trebuie să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora pe suporturi tehnice. La elaborarea și adaptarea programelor informatice vor fi avute în vedere următoarele:

- cuprinderea în procedurile de prelucrare a reglementărilor în vigoare și a posibilității de actualizare a acestor proceduri, în funcție de modificările intervenite în legislație;
- cunoașterea adecvată a funcțiilor sistemului de prelucrare automată a datelor de către personalul implicat și respectarea acestora;
- gestionarea pachetelor de produse-program, asigurarea protecției lor împotriva accesului neautorizat, realizarea confidențialității datelor din sistemul informatic;
- stabilirea tipului de suport pentru păstrarea datelor de intrare, intermediare sau de ieșire;
- soluționarea eventualelor erori care pot să apară în funcționarea sistemului informatic;
- verificarea completă sau prin sondaj a modului de funcționare a procedurilor de prelucrare prevăzute de sistemul informatic;
- verificarea totală sau prin sondaj a operațiunilor economico-financiare înregistrate în contabilitate, astfel încât acestea să fie efectuate în concordanță strictă cu prevederile actelor normative care le reglementează;
- verificarea prin teste de control a programului informatic utilizat.

Sistemele informatice de prelucrare automată a datelor în domeniul financiar-contabil trebuie să răspundă la următoarele criterii considerate minime:

- să asigure concordanța strictă a rezultatului prelucrărilor informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează;

- să precizeze tipul de suport care asigură prelucrarea datelor în condiții de siguranță;
- fiecare dată înregistrată în contabilitate trebuie să se regăsească în conținutul unui document, la care să poată avea acces atât beneficiarii, cât și organele de control;
- să asigure listele operațiunilor efectuate în contabilitate pe bază de documente justificative, care să fie numerotate în ordine cronologică, interzicându-se inserări, intercalări, precum și orice eliminări sau adăugări ulterioare;
- să asigure reluarea automată în calcul a soldurilor conturilor obținute anterior;
- să asigure conservarea datelor pe o perioadă de timp care să respecte prevederile Legii nr. 82/1991 republicată;
- să precizeze procedurile și suportul magnetic extern de arhivare a produselor-program, a datelor introduse, a situațiilor financiare sau a altor documente, cu posibilitatea de reintegrare în sistem a datelor arhivate;
- să nu permită inserări, modificări sau eliminări de date pentru o perioadă închisă;
- să asigure următoarele elemente constitutive ale înregistrărilor contabile: data efectuării înregistrării contabile a operațiunii; jurnalul de origine în care se regăsesc înregistrările contabile; numărul documentului justificativ sau contabil (atribuit de emitent);
- să asigure confidențialitatea și protecția informațiilor și a programelor prin parole, cod de identificare pentru accesul la informații, copii de siguranță pentru programe și informații;
- să asigure listări clare, inteligibile și complete, care să conțină următoarele elemente de identificare, în antet sau pe fiecare pagină, după caz: tipul documentului sau al situației; denumirea unității; perioada la care se referă informația; datarea listărilor; paginarea cronologică; precizarea programului informatic și a versiunii utilizate; să asigure listarea ansamblului de situații financiare și documente de sinteză necesare conducerii operative a unității;
- să asigure respectarea conținutului de informații prevăzut pentru formulare;
- să permită, în orice moment, reconstituirea conținutului conturilor, listelor și informațiilor supuse verificării; toate soldurile conturilor trebuie să fie rezultatul unei liste de înregistrări și al unui sold anterior al aceluși cont; fiecare înregistrare trebuie să aibă la bază elemente de identificare a datelor supuse prelucrării;
- să nu permită: deschiderea a două conturi cu același simbol; modificarea simbolului de cont în cazul în care au fost înregistrate date în acel cont; suprimarea unui cont în cursul exercițiului financiar curent sau aferent exercițiului financiar precedent, dacă acesta conține înregistrări sau sold; editarea a două sau a mai multor documente de același tip, cu același număr și conținut diferit de informații;
- să permită suprimarea unui cont care nu are înregistrări pe parcursul a cel puțin 2 ani (exerciții financiare), în mod automat sau manual;
- să prevadă în documentația produsului informatic modul de organizare și tipul sistemului de prelucrare: monopost sau multipost; monosocietate sau multisocietate; rețea de calculatoare; portabilitatea fișierelor de date;
- să precizeze tipul de organizare pentru culegerea datelor: preluări pe loturi cu control ulterior; preluări în timp real cu efectuarea controlului imediat; combinarea celor două tipuri;
- să permită culegerea unui număr nelimitat de înregistrări pentru operațiunile contabile;
- să posede documentația tehnică de utilizare a programelor informatice necesară exploatării optime a acestora;
- să respecte reglementările în vigoare cu privire la securitatea datelor și fiabilitatea sistemului informatic de prelucrare automată a datelor.

Elaboratorii de programe informatice au obligația de a prevedea, prin contractele de livrare a programelor informatice, clauze privind întreținerea și adaptarea produselor livrate, precum și

clauze privind eliminarea posibilităților de modificare a procedurilor de prelucrare automată a datelor de către utilizatori. Unitățile de informatică sau persoanele care efectuează lucrări cu ajutorul sistemului informatic de prelucrare automată a datelor poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informațiilor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea și realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare. Utilizatorul trebuie:

- să se asigure de perenitatea documentației, a diferitelor versiuni ale produsului-program;
- să organizeze arhivarea datelor, programelor sau produselor de prelucrare astfel încât informațiile să poată fi reprocesate;
- să dețină la sediul său, pe perioadă neprescrisă, manualul de utilizare complet și actualizat al fiecărui produs-program utilizat.

Pe perioada neprescrisă se va organiza o gestiune a versiunilor, modificărilor, corecturilor și schimbărilor de sistem informatic, produse-program și sistem de calcul. Dacă unitatea, în cursul acestei perioade, a schimbat sistemul de calcul, respectiv de prelucrare a datelor, trebuie să se efectueze o reconciliere între datele arhivate și versiunile noi ale produselor-program și ale echipamentelor de calcul. Arhivele pe suport magnetic trebuie „împrosăpătate” periodic pentru a asigura accesibilitatea datelor. Responsabilitățile ce revin personalului unității cu privire la utilizarea sistemului informatic de prelucrare automată a datelor se stabilesc prin regulamente interne.

Articolul 24. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de fuziunea, divizarea sau încetarea activității

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de fuziunea, divizarea sau încetarea, potrivit legii, a activității persoanelor prevăzute la art. 1 se face pe baza documentelor corespunzătoare întocmite în asemenea situații.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 1376/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este de a stabili tratamentul contabil aplicabil operațiunilor determinate de fuziunea, divizarea sau încetarea activității unei societăți. Articolul are scopul de a asigura aplicarea unitară a reglementărilor legale în vigoare referitoare la operațiunile economico-financiare privind fuziunea, divizarea, dizolvarea și lichidarea societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale.

II. Comentariu

Cadrul legal contabil pentru reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea

unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora este O.M.F.P. nr. 1376/2004.

2.1. Fuziunea și divizarea societăților comerciale

Din punct de vedere juridic, operațiunile de fuziune și divizare sunt reglementate prin Legea nr. 31/1990.

Fuziunea este operațiunea prin care două sau mai multe societăți comerciale hotărăsc separat transmiterea elementelor de activ și de pasiv la una dintre societăți sau înființarea unei noi societăți comerciale în scopul comasării activităților.

Divizarea se face prin împărțirea integrală a elementelor de activ și de pasiv ale unei societăți comerciale care își încetează existența, între două sau mai multe societăți comerciale existente ori care iau ființă.

Fuziunea sau divizarea are ca efect dizolvarea, fără lichidare, a societăților comerciale care își încetează existența și transmiterea universală a elementelor lor de activ și de pasiv către societatea sau societățile comerciale beneficiare, în starea în care se află la data fuziunii sau a divizării.

Data fuziunii sau a divizării reprezintă data înmatriculării la Registrul Comerțului a noii societăți sau ultimei dintre ele în cazul constituirii uneia sau mai multor societăți, iar în celelalte cazuri la data înscrierii în Registrul Comerțului a mențiunii privind majorarea capitalului social al societății absorbante.

O societate comercială nu își încetează existența în cazul în care o parte dintre elementele de natura activelor și pasivelor ei se desprind și se transmit către una sau mai multe societăți comerciale existente ori care iau ființă.

Aportul unei părți din elementele de activ ale unei societăți comerciale la una sau mai multe societăți comerciale existente ori care iau ființă, în schimbul acțiunilor sau părților sociale ce se atribuie acționarilor/asociaților acelei societăți la societățile comerciale beneficiare, este supus în mod corespunzător dispozițiilor legale privind divizarea.

Fuziunea societăților comerciale se realizează prin două modalități:

1. fuziunea prin absorbirea uneia sau mai multor societăți comerciale de către o altă societate comercială;

2. fuziunea prin contopirea a două sau mai multe societăți comerciale pentru a alcătui o societate comercială nouă.

O societate comercială care absoarbe dobândește drepturile și este ținută de obligațiile societăților comerciale pe care le absoarbe, din punct de vedere juridic.

Fiecare societate comercială are obligația să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii sau divizării, în condițiile legii. Societățile comerciale care fuzionează sau se divizează au obligația, conform să efectueze inventarierea elementelor de activ și de pasiv.

A. Operațiunile cu ocazia fuziunii prin absorbție presupun următoarele etape:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care fuzionează, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării, efectuate cu această ocazie.

În bilanț, un activ trebuie recunoscut numai atunci când:

- este probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare de către societate;
- costul sau valoarea activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

2. Întocmirea situațiilor financiare înainte de fuziune de către societățile comerciale care urmează să fuzioneze și care aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009.

Pe baza bilanțului întocmit înainte de fuziune se determină activul net contabil, potrivit formulei:

$$\text{Activ net contabil} = \text{Total Active} - \text{Total Datorii}$$

3. Evaluarea globală a societăților. Determinarea aportului net.

Pentru evaluarea societăților intrate în fuziune se poate folosi una dintre următoarele metode: metoda patrimonială sau metoda activului net, metoda bursieră, metoda bazată pe rezultate (valoarea de rentabilitate, valoarea de randament, valoarea de supraprofit), metode mixte și metoda bazată pe fluxul financiar sau cash-flow-ul.

Valoarea globală a societății stabilită printr-una dintre metodele menționate, reprezintă valoarea aportului net de fuziune al fiecărei societăți intrate în fuziune. Pe baza acestei valori se stabilește raportul de schimb.

Valoarea activului net contabil este egală cu valoarea aportului net numai în cazul în care s-a folosit metoda patrimonială de evaluare globală a societății. În cazul în care cele două valori nu sunt egale, la societatea absorbită sau intrată în contopire, diferențele sunt recunoscute ca elemente de câștiguri sau pierderi din fuziune, astfel: dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca profit. În situația inversă, diferența este recunoscută ca pierdere.

Recunoașterea se poate realiza fie prin conturile 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” și 7583 „Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital”, iar pe această bază în contul 121 „Profit și pierdere”, fie la rezultatul reportat, cont 117 „Rezultatul reportat”.

Pentru respectarea principiului independenței exercițiului, recunoașterea câștigurilor și pierderilor aferente perioadelor anterioare se va reflecta în contul 117 „Rezultatul reportat” cu identificarea acestora pe exerciții financiare, dacă aceasta este posibilă.

4. Determinarea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, pentru a acoperi capitalul societăților comerciale absorbite.

În cadrul acestei etape se efectuează:

a) determinarea valorii contabile a acțiunilor sau a părților sociale ale societăților comerciale care fuzionează, prin raportarea aportului net la numărul de acțiuni sau de părți sociale emise.

Valoarea contabilă a unei acțiuni/părți sociale se poate obține și prin raportarea activului net contabil la numărul de acțiuni/părți sociale;

b) stabilirea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale, prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni ori părți sociale a societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni sau părți sociale a societății absorbante, raport verificat și aprobat de experți;

5. Determinarea numărului de acțiuni sau de părți sociale de emis pentru remunerarea aportului net de fuziune.

a) determinarea numărului de acțiuni sau de părți sociale ce trebuie emise de societatea comercială care absoarbe, fie prin raportarea capitalului propriu (activului net) al societăților comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni sau părți sociale a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni ale societății comerciale absorbite cu raportul de schimb;

b) majorarea capitalului social la societatea comercială care absoarbe, prin înmulțirea numărului de acțiuni care trebuie emise de societatea comercială care absoarbe cu valoarea nominală a unei acțiuni sau a unei părți sociale de la această societate comercială;

c) calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor sau a părților sociale și valoarea nominală a acestora.

Societățile comerciale care sunt absorbite se dizolvă și își pierd personalitatea juridică, odată cu înregistrarea în registrul comerțului de încetarea existenței.

6. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii.

B. Operațiunile care se efectuează cu ocazia fuziunii prin contopire:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv, întocmirea situațiilor financiare de fuziune și determinarea capitalului propriu (activului net).

2. Constituirea noii societăți comerciale pe baza capitalului propriu (activului net) al societăților comerciale care fuzionează și determinarea numărului de acțiuni sau părți sociale, prin raportarea capitalului propriu (activului net) la valoarea nominală a unei acțiuni sau a unei părți sociale.

3. Reflectarea în contabilitatea societății comerciale nou-înființate a capitalurilor aportate, a drepturilor și obligațiilor societăților comerciale care își încetează existența.

4. Reflectarea în contabilitatea societăților comerciale care s-au dizolvat a elementelor de activ și de pasiv transmise noii societăți comerciale.

C. Operațiunile cu ocazia divizării presupun următoarele etape:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării.

2. Întocmirea situațiilor financiare înainte de divizare de către societățile comerciale care urmează să se divizeze și care aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009.

3. Împărțirea elementelor de activ și de pasiv ale societății comerciale care se divizează, care se transmit societăților beneficiare pe baza protocolului de predare-primire.

4. Stabilirea realității creanțelor, obligațiilor, provizioanelor și a altor elemente de activ și de pasiv.

5. Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor sau părților sociale și valoarea nominală a acestora.

6. Reflectarea în contabilitatea societăților comerciale beneficiare a elementelor de activ și de pasiv primite de la societatea comercială care s-a divizat.

7. Reflectarea în contabilitatea societății comerciale care s-a divizat a transmiterii elementelor de activ și de pasiv ca urmare a divizării.

2.2. Dizolvarea și lichidarea societăților comerciale

Din punct de vedere juridic, dizolvarea societăților comerciale este reglementată de Legea nr. 31/1990. Operațiunile de lichidare a societăților comerciale sunt reglementate de Legea nr. 31/1990. Încetarea existenței societăților comerciale ca persoane juridice presupune parcurgerea a două etape: dizolvarea și lichidarea.

A. Operațiunile care se efectuează în situația dizolvării societății comerciale:

1. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societăților comerciale care urmează să se lichideze, potrivit Legii nr. 82/1991, înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării, efectuate cu această ocazie.

2. Întocmirea situațiilor financiare de către societățile comerciale care urmează să se lichideze și care aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009.

3. Stabilirea de către adunarea generală a acționarilor sau a asociaților a operațiunilor care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societății comerciale.

4. Valorificarea elementelor de activ (vânzarea imobilizărilor și a stocurilor, încasarea creanțelor, a investițiilor financiare pe termen scurt etc.).

5. Achitarea datoriilor societății comerciale către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, precum și a celorlalte obligații sociale către alte fonduri, salariați și alți terți.

6. Stabilirea rezultatului lichidării (profit sau pierdere).

7. Calcularea, reținerea și virarea impozitului pe profit/venit și a impozitului pe dividende în urma acțiunii de dizolvare/lichidare.

8. Întocmirea bilanțului de partaj.

9. Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societății comerciale, rezultat din lichidarea societății comerciale, în funcție de:

a) prevederile statutului și/sau ale contractului de societate;

b) hotărârea adunării generale a acționarilor/asociaților, consemnată în registrul ședințelor adunării generale;

c) cota de participare la capitalul social.

Partajul constă în împărțirea capitalului propriu (activului net), rezultat din lichidare, între acționarii sau asociații societății comerciale.

B. Operațiunile care se efectuează în cazul în care societatea comercială intră în faliment.

1. Sigilarea și conservarea bunurilor care fac parte din averea societății comerciale.
2. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv ale societății comerciale.
3. Întocmirea situațiilor financiare de către societățile comerciale care urmează să se lichideze.
4. Vânzarea bunurilor perisabile sau supuse deprecierii iminente.
5. Vânzarea bunurilor importante din averea debitorului (terenuri, fabrici, instalații) cât mai avantajos și cât mai repede, cu acordul prealabil al creditorilor.
6. Depunerea la bancă, în contul debitorului, a sumelor realizate din vânzarea bunurilor.
7. Stabilirea, potrivit legii, a masei pasive.
8. Distribuirea sumelor realizate din lichidare, potrivit planului de distribuire între creditori, în ordinea prevăzută de lege.
9. Întocmirea și aprobarea raportului final.
10. Întocmirea situațiilor financiare finale.

Dacă lichidarea se prelungește peste durata unui exercițiu financiar, lichidatorii sunt obligați să întocmească situațiile financiare anuale ale societăților comerciale care își încetează activitatea.

2.3. Retragera sau excluderea unor asociați/acționari din cadrul societăților comerciale

Din punct de vedere juridic, retragera sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale este reglementată de Legea nr. 31/1990. Operațiunile care se efectuează cu ocazia retragerii sau excluderii unor asociați:

1. Evaluarea elementelor de activ și de pasiv prin folosirea ori de câte ori este posibil a cel puțin două metode de evaluare recunoscute de standardele internaționale de evaluare.
2. Determinarea capitalului propriu (activului net) pe baza bilanțului sau pe baza balanței de verificare.
3. Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societății comerciale în vederea stabilirii părții ce se cuvine asociaților care se retrag, potrivit dispozițiilor legale în vigoare, în funcție de:
 - a) prevederile statutului sau ale contractului de societate;
 - b) hotărârea adunării generale a asociaților, consemnată în registrul ședințelor adunării generale;
 - c) cota de participare la capitalul social, după caz.

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 31/1990, se achită asociatului exclus suma de bani care reprezintă partea proporțională din capitalul propriu (activul net)/patrimoniul social.

2.4. Aspecte cu caracter general privind reorganizarea societăților comerciale

Situațiile financiare întocmite cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității societăților comerciale care aplică O.M.F.P. nr. 3055/2009 sunt supuse auditului financiar, care se efectuează de către auditori financiari, persoane fizice sau juridice autorizate, potrivit legii.

În situația când societatea care a preluat afacerea continuă activitatea comercială a întreprinderii care și-a cedat bunurile, la operațiunile de fuziune sau divizare se poate folosi metoda valorii nete contabile care presupune preluarea tuturor elementelor bilanțiere.

Societățile comerciale absorbante sau absorbite care dețin titluri de participare la societățile comerciale absorbite sau absorbante vor anula titlurile respective, la valoarea contabilă, prin diminuarea altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, cuantumuri care vor fi aprobate de adunarea generală a acționarilor.

La data întocmirii bilanțului de fuziune, divizare sau încetare a activității, diferențele de curs valutar dintre cursul de schimb de la această dată și cursul de schimb de la data înregistrării în contabilitate, rezultate din evaluarea disponibilităților în valută și a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditive și depozite pe termen scurt în valută etc., se înregistrează în conturile de venituri și cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Creanțele și datoriile în valută se evaluează pe baza cursului de schimb în vigoare la data întocmirii bilanțului de fuziune, divizare sau încetare a activității. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută ori față de cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data întocmirii bilanțului se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Operațiunile care au loc după data întocmirii bilanțului de fuziune sau divizare se efectuează numai cu aprobarea acestora de către societatea absorbantă sau de către societățile care primesc prin divizare elementele de activ și de pasiv. Activitățile respective vor fi evidențiate în contabilitatea societății absorbite sau care se divizează și vor fi avute în vedere la întocmirea documentelor privind protocolul de predare-primire și balanța de verificare.

Înregistrarea preluării elementelor de activ și de pasiv ale societății absorbite de către societatea absorbantă se face înainte de radierea societății absorbite de la Oficiul registrului comerțului.

Societățile comerciale care fuzionează ori care se divizează și care au înregistrat pierdere contabilă vor stipula în documentele de fuziune sau divizare încheiate între părți modalitățile de acoperire a pierderii.

În situația în care societatea comercială care se lichidează are pierdere contabilă care nu poate fi acoperită cu ocazia lichidării, modalitatea de acoperire a acesteia va fi cea prevăzută în hotărârea judecătorească definitivă și irevocabilă, în vederea întocmirii situațiilor financiare finale.

Societăților comerciale care își încetează existența prin fuziune sau divizare și care au activ net (capitaluri proprii) negative li se preiau elementele de activ și de pasiv fără emisiune de acțiuni, iar societăților comerciale care se lichidează și se găsesc în aceeași situație li se aplică prevederile legale.

Societățile comerciale care se află în lichidare vor depune în mod obligatoriu declarațiile fiscale la termenele stabilite de reglementările legale. Acestea se semnează de lichidator.

Potrivit prevederilor din Legea nr. 31/1990, lichidatorii își îndeplinesc mandatul sub controlul cenzorilor, la societățile care au obligativitatea existenței acestora.

În perioada lichidării societății comerciale, cenzorii vor verifica toate operațiunile prevăzute în normele privind lichidarea societăților comerciale.

Articolul 25. Păstrarea registrelor și a documentelor justificative și contabile

(1) Registrele de contabilitate obligatorii și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară se păstrează în arhiva persoanelor prevăzute la art. 1 timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii, care se păstrează timp de 50 de ani.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1) se pot stabili, în mod justificat, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, registrele de contabilitate și documentele justificative care se păstrează timp de 5 ani.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- Legea nr. 31/1990 privind societățile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este determinarea termenului de păstrare a registrelor de contabilitate și a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară.

II. Comentariu**2.1. Aspecte privind păstrarea registrelor și a documentelor justificative și contabile**

Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991 republicată au obligația păstrării în arhiva lor a registrelor de contabilitate, a celorlalte documente contabile, precum și a documentelor justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate. Păstrarea registrelor și a documentelor justificative și contabile se face la domiciliul fiscal sau la sediile secundare, după caz. Registrele și documentele justificative și contabile se pot arhiva, în baza unor contracte de prestări de servicii, cu titlu oneros, de către alte persoane juridice române care dispun de condiții corespunzătoare. Și în acest caz, răspunderea privind arhivarea documentelor financiar-contabile revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității beneficiare. Unitatea care a încredințat documentele spre arhivare, respectiv unitatea beneficiară, va înștiința organul fiscal teritorial de care aparține despre această situație. Cu ocazia controalelor efectuate de organele abilitate, persoanele juridice sunt obligate, la cerere, să prezinte la domiciliul fiscal documentele solicitate. Organele de control ale Ministerului Finanțelor Publice pot interzice arhivarea registrelor, a documentelor justificative și contabile și în alte locații decât la domiciliul fiscal sau la sediile secundare, dacă consideră că acestea nu sunt păstrate corespunzător.

2.2. Termenul de păstrare aplicabile registrelor și a documentelor justificative și contabile

Termenele de păstrare a documentelor financiar contabile sunt:

- 5 ani pentru următoarele documente: Nota de recepție și constatare de diferențe, Bonul de consum, Dispoziția de livrare, Fișa de magazie, Lista de inventariere, Chitanța, Dispoziția de plată/încasare către casierie, Ordinul de deplasare (delegație), Extrasul de cont, Jurnalul privind operațiuni diverse (pentru conturi sintetice), Fișa de cont pentru operațiuni diverse, Documentul cumulativ.
- 50 ani pentru statele de salarii.
- 10 ani pentru restul registrelor și a documentelor justificative și contabile, cu următoarele excepții:
 - facturile aferente bunurilor de capital, respectiv bunurilor imobile, care stau la baza determinării TVA deductibile pentru persoanele impozabile cu regim mixt și persoanele parțial impozabile în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se vor păstra conform termenului prevăzut la art. 149 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 – Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.
 - documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durata de viață mai mare de 10 ani se păstrează, de regulă, pe o perioadă de timp mai mare, respectiv pe perioada de utilizare a bunurilor.
 - Registrele obligatorii, adică Registrul-jurnal (cod 14-1-1), Registrul-inventar (cod 14-1-2) și Cartea mare (cod 14-1-3) se păstrează în unitate timp de 10 ani de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite.

Termenele de mai sus sunt aplicabile cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite documentele, dacă necesitățile proprii ale unității nu impun păstrarea acestora pe o perioadă mai mare.

2.3. Arhivarea documentelor justificative și contabile

În caz de încetare a activității persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991 republicată, documentele contabile se arhivează în conformitate cu prevederile Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale sau se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie, după caz.

Arhivarea documentelor justificative și contabile se face în conformitate cu prevederile legale și cu următoarele reguli generale: documentele se grupează în dosare, numerotate, șnuruite și parafate; gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea. În cazul fuziunii sau al lichidării societății, documentele aferente acestei perioade se arhivează separat; dosarele conținând documente justificative și contabile se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor; evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență, potrivit legii, în care sunt consemnate dosarele și documentele intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.

Eliminarea din arhivă a documentelor al căror termen legal de păstrare a expirat se face de către o comisie, sub conducerea administratorului sau a ordonatorului de credite, după caz. În această situație se întocmește un proces-verbal și se consemnează scăderea documentelor eliminate din Registrul de evidență al arhivei.

Articolul 25¹. Arhivarea registrelor de contabilitate și a documentelor justificative

În cazul reorganizării persoanelor juridice, acestea vor lua măsuri pentru păstrarea și arhivarea, potrivit legii, a documentelor justificative și a registrelor de contabilitate.

Notă:

Art. 25¹ a fost introdus prin pct. 20 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- Legea nr. 455/2001 privind semnătura electronică.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este stabilirea condițiilor în care se pot păstra și arhiva electronic documentele financiar-contabile.

II. Comentariu

Din punct de vedere al bazei de date, trebuie să existe posibilitatea reconstituirii în orice moment a conținutului documentelor financiar-contabile.

Documentele financiar-contabile care se arhivează pe suport WORM (Write Once Read Many) trebuie să fie semnate de persoana care le întocmește, în conformitate cu prevederile Legii nr. 455/2001.

Trebuie să existe un plan de securitate al sistemului informatic, cuprinzând măsurile tehnice și organizatorice care să asigure următoarele cerințe minimale:

- confidențialitatea și integritatea comunicațiilor;
- confidențialitatea și nonrepudiarea tranzacțiilor;
- confidențialitatea și integritatea datelor;
- restricționarea, detectarea și monitorizarea accesului în sistem;
- restaurarea informațiilor gestionate de sistem în cazul unor calamități naturale, evenimente imprevizibile, prin: arhivarea datelor utilizând tehnologia WORM, care să permită inscripționarea o singură dată și accesarea ori de câte ori este nevoie a informațiilor stocate; înregistrarea datelor din documentele financiar-contabile în timp real, în alt sistem de calcul, cu aceleași caracteristici, care să fie amplasat într-o altă locație.

Trebuie să se asigure listarea tuturor documentelor financiar-contabile solicitate de organele de control.

Articolul 26. Măsurile în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile

În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.

Notă:

Art. 26 a fost modificat prin pct. 21 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este stabilirea măsurilor de reconstituire în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile.

II. Comentariu

În caz de pierdere, sustragere sau distrugere, Registrul-jurnal, Registrul-inventar și registrul Cartea mare trebuie reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare.

Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale. Pentru acele situații în care prin alte reglementări speciale se prevede că formularul original trebuie să fie păstrat la altă unitate, atunci la înregistrarea în contabilitate este folosită copia documentului respectiv.

Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității (administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective). În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă: datele de identificare a documentului dispărut; numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului; data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv. Procesul-verbal se semnează de către: conducătorul unității, conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție, persoana responsabilă cu păstrarea documentului și șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz. Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme metodologice se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz. În condițiile în care documentul pierdut a fost întocmit de către unitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se încunoștințează imediat organele de urmărire penală.

Reconstituirea documentelor se face pe baza unui „dosar de reconstituire”, întocmit separat pentru fiecare caz. Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume: sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului; procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii; dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz; dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului; o copie a documentului reconstituit.

În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii după documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea „Duplicat”, cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate. Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vinovații de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrate sau distruse. Duplicatul poate fi: o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Pentru pagubele generate de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind și eventualele cheltuieli ocazionate de

reconstituirea documentelor respective. Găsirea ulterioară a documentelor originale care au fost reconstituite poate constitui motiv de revizuire a sancțiunilor aplicate, în condițiile legii. În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal și se păstrează împreună cu procesul-verbal în dosarul de reconstituire.

Conducătorii unităților vor lua măsuri pentru asigurarea înregistrării și evidenței curente a tuturor lucrărilor întocmite, primite sau expediate, stabilirea și evidența responsabililor de păstrarea acestora, evidența tuturor reconstituirilor de documente, precum și pentru păstrarea dosarelor de reconstituire, pe toată durata de păstrare a documentului reconstituit.

Articolul 27. Exercițiul financiar

(1) Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale și, de regulă, coincide cu anul calendaristic.

(2) Durata exercițiului financiar este de 12 luni.

(3) Exercițiul financiar poate fi diferit de anul calendaristic:

a) pentru sucursalele cu sediul în România, care aparțin unei persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepția instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebancare, definite potrivit legii, înscrise în Registrul general, instituțiilor de plată și instituțiilor emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emiteri de monedă electronică și prestare de servicii de plată, entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, societăților de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare, entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, dacă exercițiul financiar diferă pentru persoana juridică de care aparțin;

b) pentru filialele consolidate ale unei societăți-mamă cu sediul în străinătate, precum și pentru filialele filialelor, cu excepția instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebancare, definite potrivit legii, înscrise în Registrul general, instituțiilor de plată și instituțiilor emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emiteri de monedă electronică și prestare de servicii de plată, entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, societăților de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare, entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private, dacă exercițiul financiar diferă pentru societatea-mamă.

(3¹) Persoanele care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit alin. (3), au următoarele obligații:

a) să întocmească și să depună raportări contabile anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în condițiile prevăzute la art. 37;

b) să înștiințeze în scris unitatea teritorială a Ministerului Finanțelor Publice despre exercițiul financiar ales, cu cel puțin 30 de zile calendaristice înainte de începutul exercițiului financiar ales. În acest scop, persoana trebuie să facă dovada că este sucursală a unei persoane juridice cu sediul în străinătate, respectiv filială a unei societăți-mamă cu sediul în străinătate, care are exercițiul financiar diferit de anul calendaristic.

(3²) Cu excepția cazurilor în care persoana juridică străină sau societatea-mamă străină își schimbă data de raportare ori au loc operațiuni de reorganizare, potrivit legii, data aleasă pentru întocmirea de situații financiare anuale în condițiile prevăzute la alin. (3) nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul.

(4) Exercițiul financiar al unităților nou-înființate începe la data înființării, potrivit legii.

(5) Exercițiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează începe la data încheierii exercițiului financiar anterior și se încheie în ziua precedentă datei când începe lichidarea. Perioada de lichidare este considerată un exercițiu financiar, indiferent de durata sa.

(6) Situațiile financiare anuale consolidate ale unei societăți-mamă se întocmesc pentru același exercițiu financiar aplicabil situațiilor financiare anuale ale societății-mamă. Dacă exercițiul financiar al filialelor diferă de exercițiul financiar aplicabil societății-mamă, situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată pentru a ține cont de exercițiul financiar al majorității sau al celor mai importante dintre societățile consolidate.

(7) Exercițiul financiar pentru instituțiile publice este anul bugetar.

Notă:

Alin. 3 este pus în aplicare prin Ordin nr. 1878/2010 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (3¹) a fost introdus prin pct. 23 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (3²) a fost introdus prin pct. 23 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 1878/2010 privind întocmirea situațiilor financiare anuale de către entitățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea contabilității nr. 82/1991.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este definirea conceptului de exercițiu financiar și stabilirea unor reguli aplicabile în anumite situații.

II. Comentariu

2.1. Definirea conceptului de exercițiu financiar

În România, exercițiul financiar este de regulă anul calendaristic. Începând cu anul 2009, legislația contabilă din România permite alegerea unui an contabil diferit de anul calendaristic. Această opțiune este permisă doar sucursalelor cu sediul în România care aparțin unei persoane juridice străine, respectiv filialele unei societăți-mamă străine sau filialele filialelor unei societăți-mamă străine, care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic. Societățile care aplică această opțiune au obligația ca pentru primul exercițiu financiar diferit de anul calendaristic să asigure comparabilitatea informațiilor referitoare la solduri, rulaje și alte informații. În acest scop, informațiile respective trebuie să acopere întotdeauna o perioadă de 12 luni, respectiv 365 de zile, cu excepția entităților înființate în cursul exercițiului financiar. De asemenea, la întocmirea situațiilor financiare, pe lângă sumele corespunzătoare celor două perioade consecutive, se vor înscrie și soldurile la data de 1 ianuarie a exercițiului financiar precedent celui la care se referă situațiile financiare anuale. Opțiunea pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic se comunică organelor fiscale cu cel puțin 30 de zile calendaristice înainte de începutul exercițiului financiar ales. În acest scop, persoana trebuie să facă dovada că este sucursală a unei persoane juridice cu sediul în străinătate, respectiv filială a unei societăți-mamă cu sediul în străinătate, care are exercițiul financiar diferit de anul calendaristic. Cu excepția cazurilor în care persoana juridică străină sau societatea-mamă străină își schimbă data de raportare ori au loc operațiuni de reorganizare, potrivit legii, data aleasă pentru întocmirea de situații financiare anuale nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul.

2.1.1. Reguli aplicabile pentru exercițiul financiar al unităților nou-înființate

Exercițiul financiar al unităților nou-înființate	începe la data înființării, potrivit legii.
---	---

2.1.2. Reguli aplicabile pentru exercițiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează

Exercițiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează	începe la data încheierii exercițiului financiar anterior și se încheie în ziua precedentă datei când începe lichidarea. Perioada de lichidare este considerată un exercițiu financiar, indiferent de durata sa.
---	--

2.1.3. Reguli aplicabile pentru exercițiul financiar al unei societăți-mamă care întocmește situații financiare anuale consolidate

Situațiile financiare anuale consolidate ale unei societăți-mamă se întocmesc pentru același exercițiu financiar aplicabil situațiilor financiare anuale ale societății-mamă.	Dacă exercițiul financiar al filialelor diferă de exercițiul financiar aplicabil societății-mamă, situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată pentru a ține cont de exercițiul financiar al majorității sau al celor mai importante dintre societățile consolidate.
---	--

2.1.4. Reguli aplicabile pentru exercițiul financiar al instituțiilor publice

Exercițiul financiar pentru instituțiile publice este	anul bugetar.
---	---------------

2.1.5. Reguli aplicabile pentru entitățile care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic au următoarele obligații pentru primul exercițiu financiar diferit de anul calendaristic:

a) să întocmească, să aprobe și să depună la oficiile registrului comerțului, potrivit legii, situații financiare anuale întocmite la data stabilită în condițiile prevăzute la art. 27 alin. (3) din Legea nr. 82/1991, republicată;

b) să asigure comparabilitatea informațiilor referitoare la solduri, rulaje și alte informații cuprinse în situațiile financiare anuale întocmite pentru primul exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea nr. 82/1991. În acest scop, informațiile respective trebuie să acopere întotdeauna o perioadă de 12 luni, respectiv 365 de zile, cu excepția entităților înființate în cursul exercițiului financiar. De asemenea, la întocmirea bilanțului, respectiv a bilanțului prescurtat, pe lângă sumele corespunzătoare celor două perioade consecutive se vor înscrie și soldurile la data de 1 ianuarie a exercițiului financiar precedent celui la care se referă situațiile financiare anuale, potrivit structurii formularului de bilanț, respectiv bilanț prescurtat.

Pentru situațiile financiare întocmite începând cu al doilea exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, entitățile care fac obiectul prezentului ordin vor respecta formatul prevăzut pentru acestea în reglementările contabile aplicabile.

Entitățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic și care nu au desfășurat activitate de la data înființării până la sfârșitul exercițiului financiar nu întocmesc situații financiare anuale, urmând să depună în acest sens o declarație pe propria răspundere a persoanei care are obligația gestionării entității, conform prevederilor legale.

Formatul electronic al situațiilor financiare anuale pentru entitățile care au optat pentru exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea nr. 82/1991, conținând formularistica necesară și programul de verificare cu documentația de utilizare aferentă, se obține prin folosirea Programului de asistență elaborat de Ministerul Finanțelor Publice, aplicabil entităților prevăzute în prezentul ordin. Programul de asistență este pus la dispoziția entităților gratuit de unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice sau poate fi descărcat de pe serverul de web al Ministerului Finanțelor Publice, de la adresa www.mfinante.ro. Acest program este elaborat distinct de Programul de asistență aplicabil pentru întocmirea raportărilor anuale la 31 decembrie 2009 de către entitățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit art. 27 alin. (3) din Legea nr. 82/1991.

Articolul 28. Obligația privind întocmirea situațiilor financiare sau a unor raportări contabile

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) au obligația să întocmească situații financiare anuale, inclusiv în situația fuziunii, divizării sau lichidării acestora, în condițiile legii.

(2) Ministerul Economiei și Finanțelor poate stabili întocmirea și depunerea la unitățile teritoriale ale Ministerului Economiei și Finanțelor a situațiilor financiare sau a unor raportări contabile și la alte perioade decât anual, în cadrul exercițiului financiar.

(3) Pentru persoanele juridice care aplică Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS), situațiile financiare au componentele prevăzute de aceste standarde.

(4) Persoanele juridice care aplică reglementările contabile conforme cu directivele europene întocmesc situații financiare anuale, care au componentele prevăzute de reglementările contabile aplicabile.

(5) Abrogat prin punctul 25 din Ordonanța de urgență nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

(6) Persoanele juridice fără scop patrimonial întocmesc situații financiare anuale, care se compun din bilanț și contul rezultatului exercițiului.

(7) Situațiile financiare anuale constituie un tot unitar și sunt însoțite de raportul administratorilor.

(8) Condițiile pentru întocmirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare anuale de către sucursalele din România ale instituțiilor de credit și ale altor instituții financiare cu sediul în străinătate se stabilesc de instituțiile cu atribuții de reglementare prevăzute la art. 4 alin. (3). Instituțiile respective stabilesc și cerințele referitoare la informațiile privind activitatea proprie a sucursalelor, care trebuie publicate de sucursalele respective, în situația în care acestea nu sunt obligate să întocmească și să publice situații financiare anuale referitoare la activitatea proprie.

(9) Instituțiile publice întocmesc situații financiare trimestriale și anuale, conform normelor elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor.

(10) Situațiile financiare anuale și raportările contabile se semnează de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.

(11) Situațiile financiare anuale și raportările contabile pot fi întocmite și semnate de persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

(12) Situațiile financiare anuale și raportările contabile ale persoanelor prevăzute la art. 5 alin. (1)¹ se întocmesc și se semnează de către persoanele care organizează și conduc contabilitatea acestora.

(13) Situațiile financiare anuale și raportările contabile se semnează și de către administratorul sau persoana care are obligația gestionării entității.

(14) Situațiile financiare trimestriale și anuale ale instituțiilor publice se semnează de ordonatorul de credite și de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. În situația în care instituțiile publice nu au persoane încadrate cu contract individual de muncă sau numite într-o funcție publică, potrivit legii, situațiile financiare trimestriale și anuale se semnează de ordonatorul de credite și de persoanele fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin pct. 24 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (6) a fost modificat prin pct. 24 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (8) a fost modificat prin pct. 24 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (10) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (11) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (12) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (13) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (14) a fost introdus prin pct. 26 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexasă:

- O.M.F.P. nr. 1286/2012 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește persoanele competente cu drept de semnătură pe situațiile financiare anuale și vorbește de aplicarea IFRS.

II. Comentariu

2.1. Persoanele competente cu drept de semnătură pe situațiile financiare anuale

Situațiile financiare anuale și raportările contabile se semnează de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție.

Situațiile financiare anuale și raportările contabile pot fi întocmite și semnate de persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

Situațiile financiare anuale și raportările contabile ale persoanelor care au sistem de contabilitate simplificat se întocmesc și se semnează de către persoanele care organizează și conduc contabilitatea acestora.

Situațiile financiare anuale și raportările contabile se semnează și de către administratorul sau persoana care are obligația gestionării entității.

Situațiile financiare trimestriale și anuale ale instituțiilor publice se semnează de ordonatorul de credite și de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. În situația în care instituțiile publice nu au persoane încadrate cu contract individual de muncă sau numite într-o funcție publică, potrivit legii, situațiile financiare trimestriale și anuale se semnează de ordonatorul de credite și de persoanele fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

2.2. Tratamentul contabil sub IFRS aplicabil pentru activele imobilizate

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare și se recunosc în condițiile prevăzute de IFRS. În cadrul activelor imobilizate se cuprind: imobilizările necorporale și corporale, imobilizările în curs, precum și imobilizările financiare. În cadrul activelor imobilizate se urmăresc distinct activele biologice (contul 241 „Active biologice”). Modificarea valorii juste a activelor biologice se înregistrează în contul 7571 „Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice”, respectiv contul 6571 „Pierderi din evaluarea la valoarea justă a activelor biologice”. La contabilizarea operațiunilor privind activele biologice sunt avute în vedere prevederile IAS 41 (temeiul legal: pct. 37 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea imobilizărilor în curs se ține distinct pentru imobilizări necorporale, imobilizări corporale și investiții imobiliare în curs de execuție. Imobilizările necorporale în curs reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei. Imobilizările corporale în curs reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Imobilizările corporale în curs se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz. Pentru investițiile imobiliare se aplică prevederile IAS 40 (temeiul legal: pct. 38 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Valoarea amortizării aferente imobilizărilor necorporale și corporale, corespunzătoare fiecărei perioade, se înregistrează pe cheltuieli (contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice evaluate la cost”), cu excepția cazului în care ea este inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ. În conturile 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice evaluate la cost”, respectiv 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice evaluate la cost”, se evidențiază numai deprecierea aferente imobilizărilor necorporale și corporale a căror evidență este efectuată la cost și nu la valoare reevaluată (temeiul legal: pct. 39 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale sau corporale, sunt evidențiate distinct veniturile generate de această operațiune (contul 7583 „Venituri din vânzarea imobilizărilor necorporale și corporale și alte operațiuni de capital”), cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării (contul 6583 „Cheltuieli privind imobilizările necorporale și corporale cedate și alte operațiuni de capital”) și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. În această situație, eventualele ajustări pentru depreciere constituite anterior se reiau corespunzător la venituri (contul 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor, a investițiilor imobiliare și a activelor biologice evaluate la cost”). În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unei imobilizări necorporale sau corporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de scoaterea acestuia din evidență, și trebuie prezentate ca valoare netă în contul de profit și pierdere, potrivit IAS 38, respectiv IAS 16. În cazul cedării activelor biologice, pentru evidențierea în contabilitate se folosesc conturile 7573 „Venituri din cedarea activelor biologice” și 6573 „Cheltuieli cu cedarea activelor biologice” (temeiul legal: pct. 40 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Pentru efectuarea reevaluării imobilizărilor necorporale și corporale sunt avute în vedere prevederile IAS 38 și IAS 16. În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor necorporale și corporale, plusul sau minusul rezultat din reevaluare trebuie reflectat în debitul sau creditul conturilor 1051 „Rezerve din reevaluarea imobilizărilor necorporale” și 1052 „Rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale”, după caz. Pentru reflectarea în contul de profit și pierdere, potrivit IAS 38 și IAS 16, a diferențelor rezultate cu ocazia reevaluării ulterioare a imobilizărilor necorporale și corporale se utilizează contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor necorporale și corporale”, respectiv contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor necorporale și corporale”, după caz. Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare în parte și pe fiecare operațiune de

reevaluare care a avut loc. Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective. Surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), la scoaterea din evidență a activului sau pe măsura folosirii acestuia, potrivit prevederilor IFRS (temeiul legal: pct. 41 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.3. Tratatamentul IFRS pentru imobilizări necorporale

În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind fondul comercial și alte elemente care îndeplinesc condițiile pentru recunoaștere ca imobilizări necorporale (temeiul legal: pct. 42 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.4. Tratatamentul IFRS pentru imobilizări corporale

Imobilizările corporale cuprind: terenuri și amenajări de terenuri; construcții; instalații tehnice, mijloace de transport; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale. În cadrul conturilor de imobilizări corporale sunt evidențiate distinct investițiile imobiliare. Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună. O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii (temeiul legal: pct. 43 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri. În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe diferite categorii specifice: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și altele (temeiul legal: pct. 44 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Imobilizările corporale care fac obiectul unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de natura contractului de leasing (temeiul legal: pct. 45 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea imobilizării la scoaterea din funcțiune, precum și cele cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea corporală se înregistrează în debitul contului de imobilizări corporale în corespondență cu contul de provizioane 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea” (temeiul legal: pct. 46 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În cadrul grupei 21 „Imobilizări corporale” se înregistrează distinct investițiile imobiliare (contul 215 „Investiții imobiliare”). Investițiile imobiliare evaluate la valoarea justă se urmăresc distinct de cele evaluate la cost. Diferențele generate de modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare înregistrate potrivit modelului bazat pe valoarea justă sunt înregistrate în contul 7561 „Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”, respectiv contul 6561 „Pierderi din evaluarea la valoarea justă a investițiilor imobiliare”. În aceleași conturi se înregistrează și diferențele generate de modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare în curs de execuție, evaluate la valoarea justă. În cazul scoaterii din evidență a unei investiții imobiliare, pentru evidențierea în contabilitate se folosesc conturile 7562 „Venituri din cedarea investițiilor imobiliare” și 6562 „Cheltuieli cu cedarea investițiilor imobiliare”. Contabilizarea investițiilor imobiliare se efectuează cu respectarea prevederilor IAS 40 (temeiul legal: pct. 47 din Reglementarea contabilă conformă cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobată prin O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.5. Tratatamentul contabil sub IFRS aplicabil pentru stocuri și active imobilizate deținute în vederea vânzării

Recunoașterea, evaluarea și scoaterea din evidență a stocurilor se efectuează potrivit prevederilor IFRS (temeiul legal: pct. 55 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Stocurile se evidențiază în contabilitate în funcție de natura acestora, cu respectarea prevederilor IFRS (temeiul legal: pct. 56 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, în condițiile prevăzute de IFRS, entitatea înregistrează transferul activului din categoria „imobilizări corporale” în cea de „active imobilizate deținute în vederea vânzării” (contul 311 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării”). Dacă imobilizarea corporală transferată în categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării a fost reevaluată, rezerva din reevaluare aferentă se închide în momentul vânzării activului. În cazul activelor care inițial erau destinate vânzării și care ulterior își schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer al acestora, din categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării, la imobilizări corporale. Tratatamentul contabil aplicabil în cazul modificării destinației unui activ se stabilește în baza prevederilor IFRS (temeiul legal: pct. 57 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Activele imobilizate și activele incluse în grupuri destinate cedării clasificate ca fiind deținute în vederea vânzării, potrivit IFRS 5, se înregistrează în contul 311 „Active imobilizate deținute în vederea vânzării” (temeiul legal: pct. 58 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Produsele agricole sunt evidențiate distinct în contabilitate (contul 347 „Produse agricole”), cu respectarea prevederilor IAS 41. Diferențele generate de modificarea valorii juste a produselor agricole sunt înregistrate în contul 7572 „Câștiguri din evaluarea la valoarea justă a produselor agricole”, respectiv contul 6572 „Pierderi din evaluarea la valoarea justă a produselor agricole” (temeiul legal: pct. 59 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignatie la terți, mașinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul automobilelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Dacă materialele de demonstrație au durată de utilizare mai mare de un an, ele reprezintă imobilizări (temeiul legal: pct. 60 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare” din Planul de conturi) (temeiul legal: pct. 61 din Reglementarea contabilă conformă cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobată prin O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data îndeplinirii condițiilor de recunoaștere prevăzute de IFRS. În general, datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății și de livrare coincid. Totuși, pot exista decalaje de timp, de exemplu, pentru:

- bunuri vândute în consignatie sau stocurile la dispoziția clientului;
- stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor;
- bunuri recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;
- bunuri livrate și nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc;
- bunuri vândute și nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății etc.

(temeiul legal: pct. 62 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise. Este necesar să se asigure:

- a) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignatie se recepționează și înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului;

b) în situația unor decalaje între aprovizionarea și recepția bunurilor care îndeplinesc criteriile de recunoaștere în activul entității, prevăzute de IAS 2, se procedează astfel:

- bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare;
- bunurile sosite și nerecepționate se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune;

c) în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile vândute și nelivate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului;
- bunurile vândute și livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea din gestiune potrivit legii;

d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări și, respectiv, la ieșiri, atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate și criteriilor de recunoaștere prevăzute de IAS 2 și IAS 18.

(temeiul legal: pct. 63 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Bunurile de natura stocurilor și a activelor asimilate, aflate în custodie, în prelucrare sau consignatie la terți se înregistrează în conturi analitice distincte, deschise în cadrul conturilor de stocuri (temeiul legal: pct. 64 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Constituirea și reluarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor se efectuează pe seama contului de profit și pierdere (temeiul legal: pct. 65 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.6. Tratatamentul contabil sub IFRS aplicabil pentru investiții pe termen scurt

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării investițiilor pe termen scurt, disponibilităților în conturi la bănci/casierie, creditelor bancare pe termen scurt și a altor valori de trezorerie (temeiul legal: pct. 66 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Alte investiții pe termen scurt reprezintă obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. În categoria altor investiții pe termen scurt intră și depozitele bancare pe termen scurt (temeiul legal: pct. 67 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează potrivit cerințelor IFRS. Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de constituire. Lichidarea depozitelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare. Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării depozitelor bancare se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz (temeiul legal: pct. 68 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Pentru evaluarea la finele fiecărei perioade de raportare, a elementelor exprimate în valută, se utilizează cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate și se prezintă în situația rezultatului global potrivit prevederilor IAS 21 (temeiul legal: pct. 68 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.7. Tratatamentul IFRS pentru sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari la dispoziția entității

Sumele depuse sau lăsate temporar de către acționari la dispoziția entității, precum și dobânzile aferente, calculate în condițiile legii, se înregistrează în contabilitate în conturi distincte (temeiul legal: pct. 107 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.8. Tratamentul IFRS aplicabil pentru casă și conturi la bănci

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, cecurile entității, creditele bancare pe termen scurt, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente. Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poștal, pe bază de documente prezentate entității și neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 5125 „Sume în curs de decontare”). Sumele acordate personalului prin sistemul de carduri se evidențiază în contul 542 „Avansuri de trezorerie”/analitic distinct. Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă. Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum și cele aferente creditelor bancare pe termen scurt. Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz (temeiul legal: pct. 70 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea disponibilităților aflate în bănci/casierie și a mișcării acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate, se ține distinct în lei și în valută (temeiul legal: pct. 71 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii (temeiul legal: pct. 72 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

La finele fiecărei perioade de raportare, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză (temeiul legal: pct. 73 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În vederea achitării unor obligații față de furnizori, entitățile pot solicita deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora. Lichidarea acreditivelor constituite în valută se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare. Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz (temeiul legal: pct. 74 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate (contul 542 „Avansuri de trezorerie”). În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data justificării avansului. Sumele reprezentând avansuri de trezorerie, acordate potrivit legii și nedecontate până la finalul perioadei de raportare, se evidențiază în contul de debitori diverși (contul 461 „Debitori diverși”) sau creanțe în legătură cu personalul (contul 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”), în funcție de natura creanței (temeiul legal: pct. 75 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În contul de viramente interne se înregistrează transferurile de disponibilități bănești între conturile la bănci, precum și între conturile la bănci și casieria entității (temeiul legal: pct. 76 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României și a reglementărilor emise în acest scop (temeiul legal: pct. 77 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.9. Tratamentul IFRS pentru rezultatul exercițiului financiar

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar [temeiul legal: pct. 126 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului [temeiul legal: pct. 126 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere [temeiul legal: pct. 126 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

2.10. Tratatamentul IFRS pentru pierderea contabilă

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este de competența adunării generale a acționarilor, respectiv a consiliului de administrație (temeiul legal: pct. 129 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.11. Tratatamentul IFRS pentru venituri

Veniturile se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor din Clasa 7 „Conturi de venituri” (temeiul legal: pct. 132 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor. În contabilitate se evidențiază distinct:

- veniturile aferente cifrei de afaceri;
- veniturile aferente costului producției în curs de execuție;
- veniturile din producția de imobilizări;
- veniturile din subvenții de exploatare;
- veniturile financiare;
- veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;
- venituri din impozitul pe profit amânat;
- alte venituri.

În conturile de venituri se evidențiază distinct veniturile rezultate din operațiunile cu instrumente derivate (contul 763 „Venituri din operațiunile cu instrumente derivate”), respectiv:

- veniturile provenind din operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării;
- câștigurile privind contabilitatea de acoperire;
- venituri din dobânzi aferente instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscului de rată a dobânzii.

În contul de profit și pierdere se evidențiază, de asemenea, partea inefficientă privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (contul 7631 „Câștiguri privind operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării”) (temeiul legal: pct. 133 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.12. Tratatamentul IFRS pentru cheltuieli

Cheltuielile se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor din Clasa 6 „Conturi de cheltuieli” (temeiul legal: pct. 130 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor [temeiul legal: pct. 131 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

În contabilitate se evidențiază distinct:

- cheltuielile privind stocurile;
- cheltuielile cu serviciile executate de terți;
- cheltuielile cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (altele decât impozitul pe profit);
- cheltuielile cu personalul;
- cheltuielile privind asigurările și protecția socială;
- cheltuielile financiare;
- cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare;

- cheltuielile cu impozitul pe profit (cheltuieli cu impozitul pe profit curent, cheltuieli cu impozitul pe profit amânat);

- alte cheltuieli

[temeiul legal: pct. 131 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

În conturile de cheltuieli se evidențiază distinct cheltuielile rezultate din operațiunile cu instrumente derivate (contul 662 „Cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate”), respectiv:

- cheltuieli privind operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării;
- pierderi privind contabilitatea de acoperire;
- cheltuieli cu dobânzile aferente instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscului de rată a dobânzii.

În contul de profit și pierdere se evidențiază, de asemenea, partea ineficientă privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie (contul 6621 „Pierderi privind operațiunile cu instrumente derivate deținute în vederea tranzacționării”) [temeiul legal: pct. 131 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

2.13. Contractele de chirie. Prevederi referitoare la angajamente acordate sau primite în relațiile cu terții

Creanțele/datoriile entității față de alți terți, alții decât personalul propriu, clienții și furnizorii, se înregistrează în conturile de debitori/creditori diverși (temeiul legal: pct. 109 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi recunoscute ca active și datorii ale entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență. În această categorie se cuprind: angajamente (giruri, garanții, cauțiuni) acordate sau primite în relațiile cu terții; imobilizări corporale luate cu chirie; valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, în păstrare sau custodie; debitori scoși din activ, urmăriți în continuare; stocuri de natura altor materiale date în folosință; redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate; efecte scontate neajunse la scadență; bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie de societăți/companii naționale, societăți; dobânzi aferente contractelor de leasing financiar, neajunse la scadență, precum și alte valori. Bunurile de natura patrimoniului public, primite în administrare, se evidențiază în conturi în afara bilanțului (contul 8038 „Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie”). În notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie prezentate informații referitoare la elementele înregistrate în conturi în afara bilanțului (baza legală: pct. 112 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

În ceea ce privește informațiile prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale, o importanță deosebită trebuie acordată informațiilor referitoare la instrumentele financiare și părțile legate, așa cum acestea sunt definite în IFRS (baza legală: pct. 113 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.14. Contabilizarea provizioanelor sub IFRS

Provizioanele se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa 15 „Provizioane” și se constituie pe seama cheltuielilor, cu excepția celor aferente dezafectării imobilizărilor corporale și altor acțiuni similare legate de acestea, pentru care se vor avea în vedere prevederile IFRIC 1. Recunoașterea, evaluarea și actualizarea provizioanelor se efectuează cu respectarea prevederilor IFRS [baza legală: pct. 125 alin. (1) și (2) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Provizioanele sunt grupate în contabilitate pe categorii și se constituie pentru litigii; garanții acordate clienților; dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea; restructurare; beneficiile angajaților; alte provizioane [baza legală: pct. 125 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Periodic, provizioanele constituite anterior se analizează și se regularizează astfel:

- a) prin debitul conturilor de cheltuieli cu provizioanele, analitice distincte, în cazul majorării provizioanelor în vederea reflectării celei mai bune estimări curente;
- b) prin debitul conturilor de cheltuieli (contul 6861 „Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor”), în cazul majorării provizioanelor datorate trecerii timpului sau costurilor cu dobânda aferente planurilor de beneficii determinate;
- c) prin creditul conturilor de venituri din provizioane, analitice distincte, în cazul diminuării provizioanelor în vederea reflectării celei mai bune estimări curente;
- d) prin creditul conturilor de venituri din provizioane, analitice distincte, în situația utilizării provizioanelor; concomitent, pierderile aferente se înregistrează în conturile corespunzătoare de cheltuieli, în raport de natura lor [baza legală: pct. 125 alin. (4) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

2.15. Tratatamentul IFRS pentru operațiunile care necesită clarificări

Operațiunile care nu pot fi înregistrate direct în conturile corespunzătoare, pentru care sunt necesare clarificări ulterioare, se înregistrează, provizoriu, în contul 473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”. Sumele înregistrate în acest cont trebuie clarificate de către entitate într-un termen de cel mult trei luni de la data constatării (temeiul legal: pct. 111 din O.M.F.P. nr. 1286/2012).

2.16. Tratatamentul IFRS pentru cheltuielile efectuate și veniturile realizate în perioada curentă, dar care privesc perioadele sau exercițiile financiare următoare

Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în perioada curentă, dar care privesc perioadele sau exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans, după caz [temeiul legal: pct. 110 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli și venituri: chirii, abonamente, polițe de asigurare, comisioane și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente, comisioane și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare [temeiul legal: pct. 110 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1286/2012].

Articolul 29. Documentele care însoțesc situațiile financiare anuale

(1) Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz, și de propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile.

(2) O societate-mamă trebuie să întocmească atât situații financiare anuale pentru propria activitate, cât și situații financiare anuale consolidate, în condițiile prevăzute de reglementările contabile aplicabile.

Legislație conexă:

- O.U.G. nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și supravegherea în interes public a profesiei contabile;
- Directiva nr. 660/1978 în temeiul art. 54 alin. (3) lit. g) din Tratat, privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți (78/660/CEE) (Directiva a patra);
- Directiva nr. 349/1983 în temeiul art. 54 alin. (3) lit. g) din Tratat, privind conturile consolidate (83/349/CEE);
- Standardele Internaționale de Audit.

I. Scopul articolului

Articolul identifică documentele care însoțesc situațiile financiare anuale, respectiv raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz, și de propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile.

II. Comentariu

2.1. Raportul administratorilor

Consiliul de administrație elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit raportul administratorilor, care cuprinde cel puțin o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care se confruntă.

Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informații despre: evenimente importante apărute după sfârșitul exercițiului financiar; dezvoltarea previzibilă a entității; activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării; informații privind achizițiile propriilor acțiuni, existența de sucursale ale entității; utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.

Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administrație și se semnează în numele acestuia de președintele consiliului.

2.2. Raportul de audit

2.2.1. Definire. Raportul de audit reprezintă raportul prevăzut de Directiva 78/660/CEE, respectiv de Directiva 83/349/CEE. În cazul în care o firmă de audit efectuează un audit statutar, raportul de audit este semnat cel puțin de auditorul (auditorii) statutar(i) care efectuează auditul statutar în numele firmei de audit.

2.2.2. Rolul raportului de audit. Standardul Internațional de Audit (ISA) nr. 700 stabilește procedurile și principiile fundamentale și modalitățile lor de aplicare cu privire la forma și conținutul raportului auditorului independent emis pe baza concluziilor rezultate din auditarea situațiilor financiare ale unei entități (misiunea de bază). Cele mai multe dintre prevederile acestui standard pot fi adaptate la rapoartele emise și în cazul unor misiuni de audit diferite de misiunea de bază. Raportul de audit are un triplu rol: instrument de comunicare cu utilizatorii situațiilor financiare emise de entitatea auditată, respectiv cu publicul, precum și cu acționarii pentru decizii economice; instrument de confirmare a încrederii publicului și acționarilor în situațiile financiare prezentate de o entitate; instrument de identificare a responsabilităților pentru auditor și pentru conducerea entității auditate. Răspunderea conducerii entității auditate se referă la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Responsabilitățile auditorului sunt de trei naturi: (i) responsabilitatea de bază; pentru opinia sa în legătură cu situațiile financiare auditate; (ii) responsabilități secundare, care au următoarele caracteristici: rezultă din texte de legi, reglementări diverse sau norme ale organismului profesional; nu necesită tehnici și proceduri diferite de cele folosite pentru misiunea de audit de bază; nu presupune exprimarea unei opinii distincte (opinia este implicită, ca de exemplu, răspunsul la obligația legală de verificare dacă registrele contabile au fost ținute corect și la zi); (iii) responsabilități adiționale care au următoarele caracteristici: rezultă din texte de legi și alte reglementări, pot fi abordate tehnici și proceduri care nu sunt obligatorii pentru misiunea de bază; presupun exprimarea în mod explicit a unei opinii sau concluzii; raportarea se poate face separat sau poate fi integrată

în raportul de audit (în cuprins sau în anexe la acesta). De exemplu, conformitatea cu unele reglementări specifice (piața de capital, bănci, asigurări etc.) sau raportul asupra controlului intern.

2.2.3. Elementele constitutive ale raportului de audit. Raportul auditorului trebuie să conțină elemente fundamentale în următoarea succesiune:

- a) titlul;
- b) destinatarul;
- c) partea (în continuare paragraful) introductivă, inclusiv:
 - (i) enumerarea rapoartelor financiare auditate;
 - (ii) afirmația referitoare la divizarea responsabilității conducerii agentului economic și auditorului;
- d) paragraful referitor la sfera de aplicare a auditului (descrierea naturii auditului), inclusiv:
 - (i) referința la standardele sau practica de audit aplicate;
 - (ii) descrierea lucrărilor exercitate de auditor;
- e) paragraful care conține opinia auditorului asupra rapoartelor financiare (în continuare paragraf-opinie);
- f) data întocmirii raportului;
- g) adresa organizației de audit;
- h) semnătura auditorului.

Caracterul unitar al formei și conținutului raportului auditorului contribuie la înțelegerea mai bună a acestuia de către utilizatori și evidențierea circumstanțelor neordinare, când acestea au loc.

Titlul

Raportul auditorului trebuie să conțină un titlu corespunzător. În titlu poate fi utilizată noțiunea „Auditor independent” pentru a deosebi raportul auditorului de rapoartele care pot fi întocmite de alte persoane, cum ar fi angajații agentului economic, consiliul director sau alți auditori (organizații de audit), care nu urmează neapărat să respecte aceleași cerințe ale conduitei profesionale, ca cele înaintate auditorului independent la auditul rapoartelor financiare.

Destinatarul

Raportul auditorului trebuie să conțină informația despre destinatar, căruia, conform condițiilor angajamentului de exercitare a auditului și cerințelor legislației în vigoare, este adresat raportul auditorului. Raportul, de regulă, este adresat sau acționarilor, sau consiliului director al agentului economic, ale cărui rapoarte financiare au fost auditate.

Paragraful introductiv

Raportul auditorului trebuie să conțină enumerarea rapoartelor financiare ale agentului economic care au fost auditate, cu indicarea perioadei auditate și datei la care acestea au fost întocmite.

Raportul trebuie să includă prevederea referitoare la responsabilitatea conducerii agentului economic în privința rapoartelor financiare și a auditorului – în privința exprimării opiniei asupra acestor rapoarte, formulată în baza auditului exercitat.

Rapoartele financiare sunt prezentate de conducerea agentului economic. Pregătirea rapoartelor financiare cere de la conducere stabilirea principiilor și metodelor potrivite, precum și determinarea estimărilor contabile. Auditorul însă este obligat să exprime opinia asupra rapoartelor financiare în baza auditului exercitat.

În continuare, se prezintă exemplu de paragraf Introductiv al raportului auditorului.

„Noi am exercitat auditul bilanțului contabil anexat¹ al (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, precum și al rapoartelor corespunzătoare anexate privind rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești pentru acest an. Responsabilitatea pentru aceste rapoarte financiare o poartă conducerea (denumirea agentului economic). Responsabilitatea noastră constă în exprimarea opiniei asupra rapoartelor financiare respective în baza auditului exercitat”.

Paragraful referitor la sfera de aplicare a auditului

¹ Auditorul poate include referințe la paginile corespunzătoare ale rapoartelor financiare.

În paragraful respectiv al raportului auditorului se conțin informații privind sfera de aplicare a auditului și faptul că acesta a fost exercitat în conformitate cu reglementările aplicabile. Sfera de aplicare a auditului reprezintă procedurile de audit efectuate de auditor, necesare în circumstanțele create. Utilizatorii trebuie să fie siguri că auditul a fost exercitat în conformitate cu standardele sau practica stabilite.

Raportul auditorului trebuie să conțină afirmația referitoare la faptul că auditul a fost planificat și exercitat pentru obținerea asigurării rezonabile că rapoartele financiare nu conțin denaturări semnificative.

Raportul auditorului trebuie să conțină afirmații referitoare la faptul că auditul include:

(a) examinarea, în baza testării, a dovezilor care confirmă datele rapoartelor financiare și dezvăluirea informației;

(b) evaluarea principiilor contabilității utilizate la întocmirea rapoartelor financiare;

(c) analiza estimărilor contabile, importante pentru agentul economic, determinate de conducere la întocmirea rapoartelor financiare;

(d) evaluarea rapoartelor financiare prezentate în ansamblu.

Raportul auditorului trebuie să conțină afirmația referitoare la faptul că auditul asigură o bază suficientă pentru exprimarea opiniei.

În continuare, se prezintă exemplul de paragraf al raportului auditorului referitor la sfera de aplicare a auditului.

„Auditul a fost exercitat în conformitate cu reglementările aplicabile. Conform cerințelor acestor standarde, auditul a fost planificat și exercitat în scopul obținerii asigurării rezonabile că rapoartele financiare nu conțin denaturări semnificative. Un audit include examinarea, în baza testării, a dovezilor ce confirmă datele rapoartelor financiare și dezvăluirea informației. Un audit, de asemenea, include evaluarea principiilor contabilității utilizate și analiza estimărilor contabile considerabile determinate de conducere, precum și evaluarea rapoartelor financiare prezentate luate în ansamblu. Noi considerăm că auditul exercitat asigură o bază suficientă pentru exprimarea opiniei noastre”.

Paragraful-opinie

Raportul auditorului trebuie să conțină opinia clar exprimată a auditorului referitoare la faptul dacă rapoartele financiare prezentate oferă o imagine veridică și completă despre (reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situația financiară a agentului economic, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești ale acestuia în conformitate cu reglementările aplicabile.

Frazele utilizate de auditor pentru exprimarea opiniei sale profesionale sunt „oferă o imagine veridică și completă” și „reflectă veridic în toate aspectele semnificative”. Aceste fraze sunt echivalente și indică, printre altele, că auditorul examinează numai aspectele semnificative pentru rapoartele financiare.

În afară de opinia referitoare la imaginea veridică și completă (reflectarea veridică în toate aspectele semnificative), raportul auditorului poate conține opinia referitoare la corespunderea rapoartelor financiare altor cerințe prevăzute de actele legislative și normative în vigoare.

În continuare, se prezintă exemplul de paragraf-opinie al raportului auditorului.

„După opinia noastră, rapoartele financiare oferă o imagine veridică și completă despre (reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situația financiară a (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești ale acestuia pentru acest an, în conformitate cu reglementările aplicabile (rapoartele financiare, de asemenea, corespund cu reglementările aplicabile)”.

La întocmirea raportului asupra rapoartelor financiare, destinate pentru răspândirea largă în afara unui anumit stat, se recomandă ca auditorul să includă în raportul auditorului o referință la principiile (standardele) statului dat, spre exemplu: „în corespundere cu standardele contabilității, acceptate în (denumirea statului ...)”.

Această indicație va ajuta utilizatorul să înțeleagă mai bine care principii (standarde) ale contabilității au fost utilizate la pregătirea rapoartelor financiare. La întocmirea raportului asupra rapoartelor financiare, special pregătite în scopul utilizării în alt stat (spre exemplu, în cazul rapoartelor traduse în limba și convertite în valuta altui stat, în condițiile finanțării internaționale), auditorul urmează să facă o referință la principiile (standardele) contabilității acelui stat în care au fost pregătite rapoartele și să țină cont de existența dezvăluirii corespunzătoare a informației în aceste rapoarte.

Data întocmirii raportului auditorului

Auditorul trebuie să indice în raport data finisării auditului. Aceasta atestă faptul că auditorul a ținut cont de influența asupra rapoartelor financiare și raportului auditorului a evenimentelor și tranzacțiilor de care a luat cunoștință auditorul și care s-au produs până la această dată.

Deoarece auditorul poartă responsabilitate pentru întocmirea raportului asupra rapoartelor financiare pregătite și prezentate de conducerea agentului economic, el nu trebuie să dateze raportul înainte de data semnării sau aprobării rapoartelor financiare de conducerea societății.

Adresa societății de audit

Raportul trebuie să conțină adresa organizației de audit, de regulă, localitatea unde se găsește societatea de audit sau filiala acesteia, care poartă responsabilitatea pentru audit.

Semnătura auditorului

Raportul trebuie semnat de conducătorul organizației de audit și auditorul-conducător al grupului de audit, care a exercitat auditul. Raportul auditorului se semnează în numele organizației de audit, deoarece organizația poartă responsabilitatea pentru audit.

Raportul auditorului

O opinie fără mențiuni se exprimă în cazul când auditorul conchide că rapoartele financiare oferă o imagine veridică și completă despre (reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situația financiară a agentului economic, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești ale acestuia în conformitate cu cerințele stabilite. Opinia fără mențiuni, de asemenea, indică în mod indirect că orice schimbări ale principiilor sau metodelor contabilității aplicate și consecințele rezultate din acestea sunt stabilite și dezvăluite în mod corespunzător în rapoartele financiare.

În continuare, se prezintă un exemplu de raport al auditorului, care include elementele fundamentale expuse mai sus. Acest raport constituie un exemplu de exprimare a opiniei fără mențiuni.

Raportul auditorului

Destinatar

Noi am exercitat auditul bilanțului contabil anexat al (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, precum și al rapoartelor corespunzătoare anexate privind rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești pentru acest an. Responsabilitatea pentru aceste rapoarte financiare o poartă conducerea (denumirea agentului economic). Responsabilitatea noastră constă în exprimarea opiniei asupra rapoartelor financiare respective în baza auditului exercitat.

Auditul a fost exercitat în conformitate cu reglementările aplicabile. Conform cerințelor acestor standarde, auditul a fost planificat și exercitat în scopul obținerii asigurării rezonabile că rapoartele financiare nu conțin denaturări semnificative. Un audit include examinarea, în baza testării, a dovezilor ce confirmă datele rapoartelor financiare și dezvăluirea informației. Un audit, de asemenea, include evaluarea principiilor contabilității utilizate și analiza estimărilor contabile considerabile determinate de conducere, precum și evaluarea rapoartelor financiare prezentate luate în ansamblu. Noi considerăm că auditul exercitat asigură o bază suficientă pentru exprimarea opiniei noastre.

După opinia noastră, rapoartele financiare oferă o imagine veridică și completă despre (reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situația financiară a (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești ale acestuia pentru acest an în conformitate cu reglementările aplicabile (rapoartele financiare, de asemenea, corespund cerințelor legale).

Data

Conducătorul organizației de audit (semnătura)

Auditorul-conducător al grupului de audit (semnătura)

Ștampila

Rapoarte modificate ale auditorului

Raportul auditorului este considerat modificat în cazurile în care există:

Aspecte ce nu influențează opinia auditorului. În acest caz, în raport se include un paragraf explicativ suplimentar,

Aspecte ce influențează opinia auditorului. În acest caz, auditorul exprimă:

- (a) opinie cu mențiuni;
- (b) refuz de a exprima opinie; sau
- (c) opinie adversă.

Caracterul unitar al formei și conținutului fiecărui tip de raport modificat contribuie la înțelegerea mai bună a acestor rapoarte. În acest scop, în prezentul standard se prezintă exemple de fraze pentru utilizare în cazul pregătirii rapoartelor modificate.

Aspecte ce nu influențează opinia auditorului

În anumite circumstanțe, raportul auditorului poate fi modificat prin adăugarea paragrafului explicativ, care accentuează atenția asupra informației ce influențează rapoartele financiare și care este inclusă în anexele la acestea, în scopul dezvăluirii mai extinse a acestei informații. Adăugarea paragrafului respectiv nu influențează opinia auditorului. Paragraful se introduce după paragraful-opinie al raportului auditorului și conține expresia privind faptul că opinia este fără mențiuni.

Auditorul trebuie să modifice raportul auditorului prin adăugarea paragrafului explicativ în privința existenței problemei ce se referă la principiul continuității activității.

Auditorul trebuie să examineze necesitatea modificării raportului auditorului adăugând paragraful explicativ, în cazul existenței unei incertitudini considerabile (pe lângă problema referitoare la principiul continuității activității), soluționarea care depinde de evenimentele viitoare și care poate influența rapoartele financiare ale agentului economic. Urmările incertitudinii depind de evenimentele și acțiunile viitoare, care nu se controlează nemijlocit de agentul economic, dar care pot influența asupra rapoartelor financiare ale acestuia.

În continuare, se prezintă un exemplu de paragraf explicativ al raportului auditorului referitor la existența incertitudinii considerabile.

„După opinia noastră... (în continuare urmează textul paragrafului-opinie al raportului auditorului, expus în paragraful 28 al prezentului standard).

Fără a limita opinia noastră, vă atragem atenția dvs. asupra notei nr. ____ la rapoartele financiare. Agentul economic este actualmente pârât într-un proces privind încălcarea drepturilor de utilizare a patentului, însușirea onorariilor de autor și provocarea daunelor. Agentul economic a intentat o acțiune reconvențională și la momentul dat sunt în curs audieri prealabile și dezbateri judiciare pentru aceste două acțiuni. Actualmente este imposibil de a se pronunța asupra rezultatului acestui proces și rapoartele financiare nu reflectă posibilitatea apariției cheltuielilor și datoriilor în legătură cu acest proces”.

Adăugarea paragrafului explicativ referitor la principiul continuității activității sau la incertitudinea considerabilă, de obicei, este suficientă pentru îndeplinirea obligațiilor auditorului privind întocmirea raportului, ce țin de aceste aspecte. Însă, în cazuri excepționale, în particular la existența numeroaselor incertitudini considerabile ce sunt semnificative pentru rapoartele financiare, auditorul, în locul adăugării paragrafului explicativ, poate alege refuz de exprimare a opiniei.

Pe lângă utilizarea paragrafului explicativ la apariția aspectelor care influențează asupra rapoartelor financiare, auditorul poate modifica raportul auditorului prin adăugarea paragrafului explicativ (de preferință după paragraful-opinie) pentru a comunica și despre alte aspecte, ce nu influențează rapoartele financiare. Spre exemplu, dacă este necesar de efectuat corectarea altei informații într-un document ce conține rapoartele financiare auditate și în cazul în care conducerea agentului economic refuză să efectueze o asemenea corectare, atunci auditorul urmează să includă în raportul auditorului un paragraf explicativ cu expunerea necorespunderii semnificative. Paragraful explicativ poate fi întocmit, de asemenea, și în cazurile existenței cerințelor suplimentare ale actelor legislative și normative, referitoare la rapoartele financiare.

Aspecte ce influențează opinia auditorului

Auditorul poate să nu fie în măsură să exprime o opinie fără mențiuni la existența uneia sau mai multora dintre următoarele circumstanțe, influența cărora, după opinia auditorului, este sau poate fi semnificativă asupra rapoartelor financiare:

(a) limitarea sferei de aplicare a auditului;

(b) dezacordul auditorului cu conducerea agentului economic referitor la aspectele caracterului rezonabil al politicii de contabilitate alese, modului de aplicare a acestora sau adecvării dezvăluirii informației în rapoartele financiare.

Circumstanțele indicate în punctul (a) pot aduce la exprimarea opiniei cu mențiuni sau la refuzul de exprimare a opiniei. Circumstanțele prezentate în punctul (b) pot aduce la exprimarea opiniei cu mențiuni sau opiniei adverse.

Opinia cu mențiuni se exprimă în cazurile când auditorul ajunge la concluzia că nu poate fi exprimată o opinie fără mențiuni, dar, totodată, influența dezacordurilor cu conducerea agentului economic sau limitării sferei de aplicare a auditului nu este atât de semnificativă și atotcuprinzătoare încât să conducă la exprimarea opiniei adverse sau la refuzul de exprimare a opiniei. Opinia cu mențiuni trebuie să conțină expresia „cu excepția” influenței aspectelor la care se referă limitarea.

Refuzul de exprimare a opiniei se întocmește în cazurile când influența posibilă a limitării sferei de aplicare a auditului este atât de semnificativă și atotcuprinzătoare încât auditorul nu poate obține dovezi de audit suficiente și adecvate și, astfel, nu poate exprima o opinie asupra rapoartelor financiare.

Opinia adversă se exprimă în cazurile când influența dezacordurilor este atât de semnificativă și atotcuprinzătoare asupra rapoartelor financiare încât auditorul conchide despre neadecvarea opiniei cu mențiuni pentru reflectarea denaturărilor sau naturii incomplete a rapoartelor financiare.

În toate cazurile care necesită abateri de la exprimarea opiniei fără mențiuni, raportul auditorului trebuie să conțină o prezentare clară a tuturor motivelor principale și, în măsura posibilităților, aprecierea cantitativă a eventualei influențe a acestor motive asupra rapoartelor financiare. De regulă, această informație se expune într-un paragraf separat, care precede paragraful-opinie sau paragraful care formulează refuz de exprimare a opiniei, și poate conține referințe la o explicație mai detaliată, dacă aceasta există în anexele la rapoartele financiare.

Circumstanțe care pot condiționa abaterea de la exprimarea opiniei fără mențiuni

Limitarea sferei de aplicare a auditului

Limitarea sferei de aplicare a auditului poate fi impusă de însuși agentul economic (spre exemplu, condițiile angajamentului indică faptul că auditorul nu va aplica o procedură de audit pe care acesta o consideră necesară). Dacă limitarea sferei de aplicare a auditului este astfel încât auditorul consideră necesar de a întocmi refuz de exprimare a opiniei, atunci acesta nu trebuie să accepte exercitarea auditului cu sfera de aplicare limitată. Până și auditorul numit în conformitate cu legislația în vigoare nu trebuie să accepte exercitarea auditului dacă limitarea sferei de aplicare creează obstacole în realizarea obligațiilor auditorului, prevăzute de legislație.

Limitarea sferei de aplicare a auditului poate fi condiționată de circumstanțe externe (spre exemplu, auditorul a fost numit pentru exercitarea auditului după expirarea perioadei auditate și nu a avut posibilitate să participe la inventarierea stocurilor de mărfuri și materiale). Limitarea, de asemenea, poate fi condiționată de faptul că după opinia auditorului, înregistrările contabile ale agentului economic nu sunt adecvate și atunci când auditorul nu este în măsură să efectueze o procedură de audit considerată necesară. În aceste circumstanțe, auditorul urmează să încerce să efectueze proceduri alternative în scopul obținerii dovezilor de audit suficiente și adecvate ce vor servi drept bază la exprimarea opiniei fără mențiuni.

În cazul limitării sferei de aplicare a auditului, ce necesită exprimarea opiniei cu mențiuni, sau refuzului de exprimare a opiniei, raportul auditorului trebuie să conțină expunerea naturii limitării respective și indicarea posibilelor corectări ale rapoartelor financiare, care ar putea fi introduse dacă nu ar fi existat o astfel de limitare.

Exemple de expunere

Limitarea sferei de aplicare a auditului – opinie cu mențiuni.

„Noi am exercitat auditul... (în continuare urmează textul paragrafului introductiv al raportului auditorului).

Cu excepția celor expuse în paragraful următor, auditul a fost exercitat în conformitate cu... (în continuare urmează textul paragrafului referitor la sfera de aplicare a auditului al raportului auditorului).

„Noi nu am participat la inventarierea stocurilor de mărfuri și materiale la 31 decembrie 20X1, deoarece am fost numiți pentru exercitarea auditului agentului economic mai târziu de această dată. Noi nu am avut posibilitatea să obținem date suficiente referitoare la cantitatea stocurilor de mărfuri și materiale în procesul efectuării altor proceduri de audit ca urmare a metodei de ținere a documentației contabile a agentului economic.

După opinia noastră, cu excepția influenței corectărilor posibile, a căror necesitate ar putea apărea în legătură cu cele expuse în paragraful precedent, rapoartele financiare reflectă veridic... (în continuare urmează textul paragrafului-opinie al raportului auditorului).”

Limitarea sferei de aplicare a auditului – refuz de exprimare a opiniei

„Noi am fost numiți pentru a audita bilanșul contabil anexat al (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, precum și rapoartele corespunzătoare anexate privind rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești pentru acest an. Responsabilitatea pentru aceste rapoarte financiare o poartă conducerea (faza care indică responsabilitatea auditorului nu se menționează).”

(Paragraful raportului auditorului, referitor la sfera de aplicare a auditului, nu se menționează sau se corectează în mod corespunzător în dependență de circumstanțe).

(Se adaugă următorul paragraf ce descrie limitarea sferei de aplicare a auditului):

„Noi nu am avut posibilitate să observăm inventarierea tuturor stocurilor de mărfuri și materiale și să confirmăm creanțele clienților din cauza limitării sferei de aplicare a auditului de către agentul economic.

Din cauza caracterului important al aspectelor prezentate în paragraful precedent, noi nu exprimăm opinie asupra acestor rapoarte financiare”.

Dezacorduri cu conducerea agentului economic

Auditorul poate fi în dezacord cu conducerea agentului economic asupra unor aspecte, cum ar fi caracterul rezonabil al politicii de contabilitate alese, modul de aplicare a acestora sau adecvarea dezvăluirii informației în rapoartele financiare. **Dacă asemenea dezacorduri se dovedesc a fi semnificative pentru rapoartele financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie cu mențiuni sau adversă.**

Exemple de expunere a acestor aspecte sunt prezentate în continuare:

Dezacordul referitor la aspecte ale politicii de contabilitate – metodă, ce nu corespunde cerințelor de ținere a contabilității – opinie cu mențiuni

„Noi am exercitat auditul... (în continuare urmează textul paragrafului introductiv al raportului auditorului).

Auditul a fost exercitat în conformitate cu... (în continuare urmează textul paragrafului referitor la sfera de aplicare a auditului al raportului auditorului).

Cum se arată în Nota explicativă la rapoartele financiare, datele despre uzura mijloacelor fixe arendate (în condiții de arendă finanțată) nu sunt reflectate în rapoartele financiare, ceea ce, după opinia noastră, nu corespunde cu reglementările aplicabile. Suma calculată a uzurii pentru anul expirat la 31 decembrie 20X1 trebuie să constituie XXX lei, conform metodei liniare de calcul a uzurii cu rata anuală de 5% pentru clădiri și de 20% pentru echipament. Prin urmare, valoarea de bilanț a activelor pe termen lung trebuie să fie redusă cu suma uzurii acumulată în mărime de XXX lei, iar pierderea anuală – majorată cu XXX lei.

După opinia noastră, *cu excepția influenței asupra rapoartelor financiare a aspectelor expuse în paragraful precedent, rapoartele financiare reflectă veridic...* (în continuare urmează textul paragrafului-opinie al raportului auditorului)”.
Dezacordul referitor la aspecte ale politicii de contabilitate – dezvăluire neadecvată a informației – opinie cu mențiuni

„Noi am exercitat auditul... (în continuare urmează textul paragrafului introductiv al raportului auditorului).

Auditul a fost exercitat în conformitate cu... (în continuare urmează textul paragrafului referitor la sfera de aplicare a auditului al raportului auditorului).

La data de 15 ianuarie 20X2, agentul economic a emis obligațiuni în valoare de XXX lei în scopul finanțării extinderii capacităților de producție. Condițiile acestor obligațiuni limitează plata dividendelor viitoare după 31 decembrie 20X1. După opinia noastră, dezvăluirea acestei informații este cerută conform cu reglementările aplicabile.

După opinia noastră, *cu excepția omiterii informației expuse în paragraful precedent, rapoartele financiare reflectă veridic...* (în continuare urmează textul paragrafului-opinie al raportului auditorului)”.
Dezacordul referitor la aspecte ale politicii de contabilitate – dezvăluirea neadecvată a informației – opinie adversă

„Noi am exercitat auditul... (în continuare urmează textul paragrafului introductiv al raportului auditorului expus anterior).

Auditul a fost exercitat în conformitate cu... (în continuare urmează textul paragrafului referitor la sfera de aplicare a auditului al raportului auditorului).

[Paragraf(e) care explică dezacordul(urile)]

După opinia noastră, din cauza influenței problemelor expuse în paragrafele precedente, rapoartele financiare nu oferă o imagine veridică și completă despre (nu reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situația financiară a (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești ale acestuia pentru acest an, în conformitate cu reglementările aplicabile (Rapoartele financiare, de asemenea, nu corespund cerințelor legale)”.
[Paragraf(e) care explică dezacordul(urile)]

După opinia noastră, din cauza influenței problemelor expuse în paragrafele precedente, rapoartele financiare nu oferă o imagine veridică și completă despre (nu reflectă veridic în toate aspectele semnificative) situația financiară a (denumirea agentului economic) la 31 decembrie 20X1, rezultatele financiare, fluxul capitalului propriu și fluxul mijloacelor bănești ale acestuia pentru acest an, în conformitate cu reglementările aplicabile (Rapoartele financiare, de asemenea, nu corespund cerințelor legale)”.
[Paragraf(e) care explică dezacordul(urile)]

Articolul 30. Declarația de răspundere pentru întocmirea situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că:

- a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
- b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;
- c) persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2012.

I. Scopul articolului

Articolul impune în sarcina administratorului societății să elaboreze o declarație scrisă prin care declară că își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale individuale. În această situație, administratorul confirmă că:

- a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
- b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;
- c) persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.

II. Practici contabile – model de declarație de răspundere pentru întocmirea situațiilor financiare anuale

*Sindicatul contabililor publici
CUI 254173731122
Str. Patriei, nr. 2, sector 6, București*

Declarație de conformitate

În conformitate cu art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, subsemnatul Alex Cristescu, în calitate de Președinte al entității Sindicatul Contabililor Publici, având sediul în București, str. Patriei, nr. 2, sector 6, București, declar că situațiile financiare ale anului 2012 sunt conforme cu realitatea, îmi asum răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirm că:

- a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;*
- b) situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;*
- c) persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate*

Președinte,

Alex Cristescu

Articolul 31. Declarația de răspundere pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate

Situațiile financiare anuale consolidate trebuie să fie însoțite de o declarație scrisă a administratorului societății-mamă prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate și confirmă că:

- a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
- b) situațiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea grupului.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

I. Scopul articolului

Articolul impune în sarcina administratorului societății mamă să elaboreze o declarație scrisă prin care declară că își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate. Prin această declarație administratorul confirmă că:

- a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
- b) situațiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea grupului.

II. Practici contabile – model de declarație de răspundere pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate

Petrogaz SA
CUI 2542333173731122
Str. Tricolor, nr. 2, sector 6, București

Declarație de conformitate

În conformitate cu art. 10 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, subsemnatul TATIANA RODNEA, în calitate de administrator al entității PETROGAZ SA, având sediul în str. Tricolor, nr. 2, sector 6, București, declar că situațiile financiare ale anului 2012 sunt conforme cu realitatea, îmi asum răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirm că:

- a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;
- b) situațiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea grupului.

Președinte,
Tatiana Rodnea

Articolul 32. Publicarea situațiilor financiare anuale

(1) Membrii organelor de administrație, de conducere și supraveghere ale persoanelor juridice au obligația de a asigura ca situațiile financiare anuale și raportul administratorilor să fie întocmite și publicate în conformitate cu legislația națională.

(2) Membrii organelor de administrație, de conducere și supraveghere ale societății-mamă au obligația de a asigura ca situațiile financiare anuale consolidate și raportul consolidat al administratorilor să fie întocmite și publicate în conformitate cu legislația națională.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește regulile pentru aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare.

II. Comentariu

Situațiile financiare anuale se întocmesc și se publică, potrivit legii, în moneda națională.

Situațiile financiare anuale sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situațiile financiare anuale sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor sau asociaților, potrivit legislației în vigoare, pe baza raportului administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză și a raportului de audit semnat de persoana responsabilă sau a raportului cenzorilor, după caz.

Situațiile financiare anuale, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul administratorilor și raportul de audit semnat de persoana responsabilă, potrivit legii, sau raportul cenzorilor, se publică în conformitate cu legislația în vigoare.

Ori de câte ori situațiile financiare anuale și raportul administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma și conținutul pe baza cărora auditorii statutari sau persoanele care au efectuat verificarea, după caz, și-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoțite de textul complet al raportului de audit sau al raportului de verificare, după caz.

Dacă situațiile financiare anuale nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată și trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerțului la care au fost depuse situațiile financiare anuale. În cazul în care situațiile financiare anuale nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. Raportul de audit nu se publică, dar se menționează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menționează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorii statutari atrag atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Împreună cu situațiile financiare anuale trebuie publicată propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile. Distribuția profitului sau acoperirea pierderii contabile se prezintă în notele explicative.

Articolul 33. Obiectivul situațiilor financiare anuale consolidate

(1) Obiectivul situațiilor financiare anuale consolidate este de a oferi o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea grupului, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(2) Situațiile financiare anuale consolidate constituie un tot unitar și se întocmesc în termen de 8 luni de la încheierea exercițiului financiar al societății-mamă. Acestea cuprind bilanțul consolidat, contul de profit și pierdere consolidat, precum și celelalte componente, respectiv informații referitoare la activitatea grupului, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, și note explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Legislație conexă:

- Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene 83/349/CEE din data de 13 iunie 1983 privind conturile consolidate (JOUE nr. L 193 din data de 18 iulie 1983).

I. Scopul articolului

Articolul stabilește reglementări contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene. Astfel, textul stabilește forma și conținutul situațiilor financiare anuale consolidate, precum și regulile de întocmire, aprobare, auditare și publicare a situațiilor financiare anuale consolidate.

- Filiala reprezintă o entitate aflată sub controlul altei entități, denumită societate-mamă.
- O societate-mamă și filialele acesteia reprezintă un grup de entități.
- O entitate este legată unei entități raportoare dacă îndeplinește una dintre următoarele condiții: a) entitatea și entitatea raportoare fac parte din același grup (ceea ce înseamnă că fiecare societate-mamă, filială sau filială membră este legată celorlalte entități); b) o entitate este o întreprindere asociată sau o asociere în participație a unei entități membre a unui grup din care face parte și cealaltă entitate; c) ambele entități sunt asocieri în participație ale aceleiași părți terțe; d) o entitate este o asociere în participație a unei terțe părți, iar cealaltă entitate este o întreprindere asociată a părții terțe; e) entitatea este un plan de beneficii postangajare în beneficiul angajaților entității raportoare sau ai unei entități legate entității raportoare. Dacă entitatea raportoare în sine este un asemenea plan, angajatorii care finanțează planul sunt, de asemenea, legați entității raportoare; f) entitatea este controlată sau controlată în comun de către o persoană.
- O persoană sau un membru apropiat al familiei persoanei este legat(ă) unei entități raportoare dacă persoana respectivă: a) deține controlul sau controlul comun asupra entității raportoare; b) are o influență semnificativă asupra entității raportoare; c) face parte din personalul-cheie din conducerea entității raportoare sau din conducerea unei societăți-mamă a entității raportoare.
- O parte legată este o persoană sau o entitate care este legată entității care întocmește situații financiare anuale.
- O întreprindere asociată include filialele întreprinderii asociate, iar o asociere în participație include filialele asocierii în participație. Prin urmare, o filială a unei întreprinderi asociate și investitorul care are influență semnificativă asupra întreprinderii asociate sunt, de exemplu, legați.
- O tranzacție cu o entitate legată reprezintă un transfer de resurse, servicii sau obligații între entitățile legate, indiferent dacă se percepe sau nu se percepe un preț.

- Personalul-cheie din conducere reprezintă acele persoane care au autoritatea și responsabilitatea de a planifica, conduce și controla activitățile entității, în mod direct sau indirect, incluzând oricare director (executiv sau altfel) al entității.
- Membrii apropiați ai familiei persoanei sunt acei membri ai familiei de la care se poate aștepta să influențeze sau să fie influențați de respectiva persoană în relația lor cu entitatea și includ: copiii și soția sau partenerul de viață al persoanei respective; copiii soției sau ai partenerului de viață al persoanei respective; persoanele aflate în întreținerea persoanei respective sau a soției ori a partenerului de viață al acestei persoane.

II. Comentariu

2.1. Condiții pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate

O entitate trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate și raport consolidat al administratorilor, dacă această entitate face parte dintr-un grup de entități și îndeplinește una din următoarele condiții:

- deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate-filială;
- este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot;
- este acționar sau asociat al unei filiale și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei filiale, ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați;
- este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;
- societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau control asupra unei filiale;
- este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale acelei filiale;
- societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.

Consolidarea se aplică dacă societatea-mamă și filialele sale sunt organizate într-unul din următoarele tipuri de entități: societăți, societăți/companii naționale; alte entități care, potrivit legilor speciale, pot deține participații în capitalul altor entități. O societate-mamă este scutită de la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate, dacă la data bilanțului său entitățile care urmează să fie consolidate nu depășesc împreună, pe baza celor mai recente situații financiare anuale ale acestora, limitele a două dintre următoarele trei criterii: total active 17.520.000 euro, cifra de afaceri netă: 35.040.000 euro, număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

2.2. Întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate

Situațiile financiare anuale consolidate cuprind bilanțul consolidat, contul de profit și pierdere consolidat și notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate. Aceste documente constituie un tot unitar. Potrivit legii contabilității, situațiile financiare anuale consolidate trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii

societății-mamă pentru întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene. Situațiile financiare anuale consolidate trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entităților incluse în aceste situații financiare, considerate ca un tot unitar.

2.3. Proceduri de consolidare aplicabile bilanțului consolidat

Activele și datoriile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în bilanțul consolidat, prin însumarea elementelor similare.

Stocurile pot fi prezentate ca un singur element în situațiile financiare anuale consolidate, dacă există circumstanțe speciale care ar putea determina cheltuieli nejustificate.

Valorile contabile ale acțiunilor în capitalul entităților incluse în consolidare se compensează cu proporția pe care o reprezintă în capitalul și rezervele acestor entități, astfel:

- compensările se efectuează pe baza valorilor juste ale activelor și datoriilor identificabile la data achiziției acțiunilor sau, în cazul în care achiziția are loc în două sau mai multe etape, la data la care entitatea a devenit o filială. Data achiziției reprezintă data la care controlul asupra activelor nete sau operațiunilor entității achiziționate este transferat efectiv către dobânditor.
- compensarea se efectuează pe baza valorilor juste de la data la care entitățile în cauză sunt incluse în consolidare pentru prima dată. Diferențele rezultate din asemenea compensări se înregistrează, în măsura în care este posibil, direct la acele elemente din bilanțul consolidat care au valori superioare sau inferioare valorilor lor contabile.
- Orice diferență rezultată se prezintă ca un element separat în bilanțul consolidat, astfel: diferența pozitivă se prezintă la elementul „Fond comercial pozitiv”; diferența negativă se prezintă la elementul „Fond comercial negativ”. Aceste elemente, metodele utilizate și orice modificări semnificative față de exercitiul financiar precedent trebuie explicate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate.

Suma atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în bilanțul consolidat, la elementul „Interese care nu controlează”. Interesele care nu controlează trebuie prezentate în bilanțul consolidat în capitalurile proprii, separat de capitalurile proprii ale societății-mamă.

2.4. Proceduri de consolidare aplicabile contului de profit și pierdere consolidat

Veniturile și cheltuielile entităților incluse în consolidare se încorporează în totalitate în contul de profit și pierdere consolidat, prin însumarea elementelor similare. Suma oricărui profit sau pierdere atribuibilă acțiunilor în filialele incluse în consolidare, deținute de alte persoane decât entitățile incluse în consolidare, se prezintă separat în contul de profit și pierdere consolidat, la elementul „Profitul sau pierderea exercitiului financiar aferent(ă) intereselor care nu controlează”.

2.5. Alte aspecte privind procedurile de consolidare

Metodele de consolidare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercitiu financiar la altul. Orice asemenea abateri trebuie prezentate în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate, precum și motivele acestora, împreună cu o evaluare a efectelor abaterilor asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar.

Situațiile financiare anuale consolidate prezintă activele, datoriile, poziția financiară și profiturile sau pierderile entităților incluse în consolidare, ca și cum acestea ar fi o singură entitate. În special:

- datoriile și creanțele dintre entitățile incluse în consolidare se elimină din situațiile financiare anuale consolidate;

- veniturile și cheltuielile aferente tranzacțiilor dintre entitățile incluse în consolidare se elimină din situațiile financiare anuale consolidate;
- dacă profiturile și pierderile rezultate din tranzacțiile efectuate între entitățile incluse în consolidare sunt luate în calcul la determinarea valorii contabile a activelor, acestea se elimină din situațiile financiare anuale consolidate. De asemenea, dividendele interne sunt eliminate în totalitate.

Situațiile financiare anuale ale societăților nerezidente sunt convertite după metoda cursului de închidere. Această metodă presupune:

a) în bilanț:

- exprimarea posturilor din bilanț, cu excepția capitalurilor proprii, la cursul de închidere;
- exprimarea capitalurilor proprii la cursul istoric;
- înscrierea, ca element distinct al capitalurilor proprii, a unei rezerve din conversie, ce corespunde diferenței dintre capitalurile proprii la cursul de închidere și capitalurile proprii la cursul istoric, precum și diferenței dintre rezultatul determinat în funcție de cursul mediu sau cursul de schimb de la data tranzacțiilor și rezultatul la cursul de închidere. Rezerva din conversie înscrisă în bilanț este repartizată între societatea-mamă și interesele care nu controlează;

b) în contul de profit și pierdere – exprimarea veniturilor și a cheltuielilor la cursul mediu. Când acesta fluctuează semnificativ, veniturile și cheltuielile vor fi exprimate la cursurile de schimb de la data tranzacțiilor. Cursul de închidere este cursul de schimb de la data întocmirii bilanțului.

Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc la aceeași dată ca și situațiile financiare anuale individuale ale societății-mamă. Situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite pentru o altă dată, pentru a se ține seama de datele bilanțului celor mai multe sau ale celor mai importante dintre entitățile incluse în consolidare. Dacă se face uz de această derogare, acest fapt trebuie prezentat în notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate, împreună cu motivele care au determinat-o. Atunci când situațiile financiare anuale ale unei filiale, folosite la întocmirea situațiilor financiare anuale consolidate, sunt întocmite la o dată de raportare diferită de cea a societății-mamă, trebuie făcute ajustări datorită efectelor tranzacțiilor sau evenimentelor semnificative care au loc între acea dată și data situațiilor financiare ale societății-mamă. Într-un astfel de caz, activele și datoriile filialei străine sunt convertite la cursul de schimb de la data bilanțului acelei filiale. Sunt făcute ajustări pentru schimbări semnificative în cursurile de schimb, intervenite până la data bilanțului entității raportoare.

Diferența dintre data de raportare a filialei și data de raportare a societății-mamă nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Lungimea perioadelor de raportare și orice diferențe între datele de raportare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta. Dacă data bilanțului entității de consolidat precede data bilanțului consolidat cu mai mult de trei luni, entitatea în cauză este consolidată pe baza unor situații financiare interimare întocmite la data bilanțului consolidat. În cazul în care componența entităților incluse în consolidare s-a modificat semnificativ în cursul exercițiului financiar, situațiile financiare anuale consolidate trebuie să cuprindă informații care să permită comparația seturilor succesive de situații financiare anuale consolidate.

O societate-mamă care întocmește situații financiare anuale consolidate trebuie să aplice aceleași metode de evaluare ca și pentru situațiile financiare anuale proprii.

Dacă activele și datoriile care urmează să fie cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au fost evaluate de entitățile incluse în consolidare prin metode diferite de cele utilizate pentru consolidare, acestea trebuie evaluate din nou, conform metodelor utilizate pentru consolidare. Abateri de la acest principiu sunt permise în cazuri excepționale. Orice astfel de abateri și motivele care le-au determinat se prezintă în notele explicative.

În bilanțul consolidat și în contul de profit și pierdere consolidat trebuie să se țină seama de orice diferență care a avut loc cu ocazia consolidării între cheltuielile cu impozitul aferent

exercițiului financiar și exercițiilor financiare precedente și suma impozitului plătit sau de plătit pentru aceste exerciții, în măsura în care, în viitorul previzibil, este probabil să apară o cheltuială efectivă cu impozitul pentru una dintre entitățile incluse în consolidare.

Dacă activele care urmează să fie cuprinse în situațiile financiare anuale consolidate au făcut obiectul unor ajustări excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, acestea se încorporează în situațiile financiare anuale consolidate numai după eliminarea ajustărilor respective.

O valoare prezentată ca un element separat, care corespunde unui fond comercial negativ, poate fi transferată în contul de profit și pierdere consolidat numai: dacă această diferență corespunde previziunii, la data achiziției, a unor rezultate viitoare nefavorabile ale entității în cauză sau previziunii unor costuri pe care entitatea respectivă urmează să le efectueze, în măsura în care o asemenea previziune se materializează; sau în măsura în care diferența corespunde unui câștig realizat. În vederea recunoașterii fondului comercial negativ, o entitate trebuie să se asigure că nu au fost supraevaluate activele identificabile achiziționate și nu au fost omise sau subevaluate datoriile. În măsura în care fondul comercial negativ se raportează la pierderi și cheltuieli viitoare așteptate, ce sunt identificate în planul pentru achiziție al achizitorului și pot fi măsurate credibil, dar care nu reprezintă datorii identificabile la data achiziției, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscută ca venit în contul de profit și pierdere, atunci când sunt recunoscute aceste pierderi și cheltuieli viitoare. În măsura în care fondul comercial negativ nu se raportează la pierderi și cheltuieli viitoare așteptate și care pot fi măsurate în mod credibil la data achiziției, acest fond comercial negativ trebuie recunoscut ca venit în contul de profit și pierdere, după cum urmează: valoarea fondului comercial negativ ce nu depășește valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziționate sunt consumate deci de-a lungul perioadei de viață utilă rămasă a acelor active; și valoarea fondului comercial negativ în exces față de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută imediat ca venit.

Dacă o entitate inclusă în consolidare conduce o altă entitate împreună cu una sau mai multe entități neincluse în consolidare, entitatea respectivă trebuie inclusă în situațiile financiare anuale consolidate, consolidarea efectuându-se proporțional cu drepturile în capitalul acesteia, deținute de entitatea inclusă în consolidare. O asemenea consolidare este denumită în continuare consolidare proporțională. Entitatea care exercită controlul comun este numită în continuare asociat.

Aplicarea consolidării proporționale presupune că: bilanțul asociatului include partea lui din activele pe care le controlează în comun și partea lui din datoriile pentru care răspunde solidar; contul de profit și pierdere al unui asociat include partea lui din veniturile și cheltuielile entității controlate în comun; asociatul adună partea lui din fiecare dintre activele, datoriile, veniturile sau cheltuielile entității controlate în comun cu elementele similare din propriile situații financiare anuale, rând cu rând. De exemplu, poate aduna partea lui din stocurile entității controlate în comun, cu stocurile sale și partea lui din imobilizările corporale ale entității controlate în comun, cu imobilizările sale. Când un asociat cumpără active de la o entitate controlată în comun, acesta nu va recunoaște partea lui din profiturile acelei entități, rezultate din efectuarea tranzacției, până în momentul în care revinde activele unei terțe părți. Un asociat trebuie să recunoască partea lui din pierderile rezultate din aceste tranzacții în același mod ca profiturile, cu excepția cazului în care pierderile reprezintă o depreciere a activelor, situație în care trebuie recunoscute imediat. Un asociat al unei entități controlate în comun întrerupe folosirea consolidării proporționale de la data la care încetează să dețină acel control.

Dacă o entitate inclusă în consolidare exercită o influență semnificativă asupra politicii operaționale și financiare a unei entități neincluse în consolidare (întreprindere asociată), în

care deține un interes de participare, acel interes de participare se prezintă în bilanțul consolidat la elementul „Titluri puse în echivalență”. Se presupune că o entitate exercită o influență semnificativă asupra altei entități dacă deține 20% sau mai mult din drepturile de vot ale acționarilor sau asociaților în acea entitate. În acest caz, entitatea care exercită influența semnificativă este numită investitor. Prin interese de participare se înțelege dreptul în capitalul altor entități, reprezentat sau nu prin certificate, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depășește 20%. O entitate la care un investitor exercită o influență semnificativă asupra politicii sale operaționale și financiare este o întreprindere asociată.

Suma corespunzătoare proporției de capital și rezerve a întreprinderii asociate se majorează sau se reduce cu valoarea oricărei variații care a avut loc în cursul exercițiului financiar, în proporția de capital și rezerve a întreprinderii asociate, reprezentată de acel interes de participare; aceasta se reduce, de asemenea, cu suma dividendelor aferente acelui interes de participare. Partea investitorului din profitul sau pierderea întreprinderii asociate, înregistrată după achiziție, este ajustată pentru a lua în calcul, de exemplu, amortizarea activelor amortizabile pe baza valorii juste la data achiziției. Similar, ajustări corespunzătoare se aduc părții investitorului din profitul sau pierderea întreprinderii asociate, înregistrată după achiziție, pentru pierderile din depreciere recunoscute de întreprinderea asociată.

În scopul cuprinderii în consolidare, situațiile financiare ale întreprinderii asociate vor fi întocmite utilizând politici contabile uniforme pentru tranzacții și evenimente similare în circumstanțe similare. Dacă o întreprindere asociată utilizează alte politici contabile decât cele ale investitorului pentru tranzacții și evenimente similare în circumstanțe similare, se vor face ajustări pentru a asigura conformitatea politicilor contabile ale întreprinderii asociate cu cele ale investitorului, atunci când situațiile financiare ale întreprinderii asociate sunt utilizate de investitor pentru aplicarea metodei punerii în echivalență.

Partea de profit (din contul 768 „Alte venituri financiare”/analitic distinct) sau pierdere (din contul 668 „Alte cheltuieli financiare”/analitic distinct) a întreprinderilor asociate, atribuibilă unor asemenea interese de participare, se prezintă în contul de profit și pierdere consolidat la elementul „Profitul sau pierderea exercițiului financiar aferent(ă) întreprinderilor asociate”. Dacă partea investitorului din pierderea întreprinderii asociate este egală sau mai mare decât participația în întreprinderea asociată, investitorul întrerupe recunoașterea cotei sale de pierderi adiționale. Participația într-o întreprindere asociată este valoarea contabilă a investiției în întreprinderea asociată, în conformitate cu metoda punerii în echivalență, precum și orice interes pe termen lung care, în fond, formează o parte din investiția netă a investitorului în întreprinderea asociată. De exemplu, un element pentru care decontarea nu este nici planificată, nici probabil a se produce în viitorul apropiat este, în fond, o extindere a investiției entității în întreprinderea asociată. Astfel de elemente pot să includă acțiuni preferențiale, creanțe pe termen lung sau împrumuturi, însă nu includ creanțe tranzacționale sau orice creanță pe termen lung pentru care există garanții reale adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate. Pierderile recunoscute în conformitate cu metoda punerii în echivalență ca fiind în exces față de investiția investitorului în acțiuni ordinare se aplică celorlalte componente ale interesului investitorului. După ce participația investitorului este redusă la zero, pierderile adiționale se contabilizează și se recunoaște o datorie doar în măsura în care investitorul și-a asumat obligații legale sau implicite ori a făcut plăți în numele întreprinderii asociate. Dacă întreprinderea asociată raportează ulterior profituri, investitorul rezumă recunoașterea cotei sale din acele profituri doar după ce cota sa din profituri egalează cota din pierderile nerecunoscute. Partea grupului din întreprinderea asociată reprezintă suma participațiilor la acea întreprindere

asociată, aparținând societății-mamă și filialelor. În acest scop sunt ignorate participațiile celorlalte entități în întreprinderea asociată.

Profiturile și pierderile care rezultă din tranzacțiile „în amonte” și „în aval” dintre investitor (inclusiv filialele sale consolidate) și o întreprindere asociată sunt recunoscute în situațiile financiare ale investitorului doar corespunzător participațiilor în întreprinderea asociată, aparținând unor deținători terți investitorului. Tranzacțiile „în amonte” sunt, de exemplu, vânzările de active de la o întreprindere asociată la un investitor. Tranzacțiile „în aval” sunt, de exemplu, vânzările de active de la un investitor către o întreprindere asociată. Partea investitorului din profitul sau pierderea întreprinderii asociate rezultând din aceste tranzacții este eliminată. Investiția într-o întreprindere asociată este contabilizată utilizând metoda punerii în echivalență de la data la care devine întreprindere asociată. Cele mai recente situații financiare anuale disponibile ale întreprinderii asociate sunt utilizate de investitor la aplicarea metodei punerii în echivalență. Dacă datele de raportare ale investitorului și întreprinderii asociate sunt diferite, întreprinderea asociată întocmește, pentru uzul investitorului, situații financiare la aceeași dată ca situațiile financiare anuale ale investitorului, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil. Dacă situațiile financiare anuale ale unei întreprinderi asociate utilizate la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt întocmite la o dată de raportare diferită de cea a investitorului, se vor face ajustări aferente efectelor tranzacțiilor sau evenimentelor semnificative care au loc între acea dată și data situațiilor financiare ale investitorului. În orice caz, diferența dintre data de raportare a întreprinderii asociate și cea a investitorului nu va putea fi mai mare de 3 luni. Durata perioadelor de raportare și diferențele dintre datele de raportare vor fi aceleași de la o perioadă la alta.

2.6. Politici contabile

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o societate-mamă la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale consolidate. Situațiile financiare anuale consolidate trebuie să fie întocmite folosind politici contabile uniforme pentru tranzacții asemănătoare și alte evenimente în circumstanțe similare. Dacă un membru al grupului folosește alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare anuale consolidate, pentru tranzacții asemănătoare și evenimente în circumstanțe similare, în scopul întocmirii situațiilor financiare consolidate trebuie făcute ajustări corespunzătoare la situațiile sale financiare. Trebuie prezentate politicile folosite pentru evaluarea fondului comercial și a intereselor care nu controlează.

2.7. Note explicative

Notele explicative trebuie să cuprindă informații privind metodele de evaluare aplicate diferitelor elemente din situațiile financiare anuale consolidate, precum și metodele utilizate pentru calcularea ajustărilor de valoare. Pentru elementele incluse în situațiile financiare anuale consolidate care sunt sau au fost inițial exprimate în monedă străină, trebuie furnizate bazele de conversie utilizate pentru exprimarea acestora în moneda în care se întocmesc situațiile financiare anuale consolidate.

În notele explicative trebuie cuprinse informații referitoare la:

- denumirea și sediul social al societății-mamă care face raportarea;
- data la care s-au încheiat situațiile financiare anuale consolidate sau perioada la care se referă;
- moneda în care sunt întocmite situațiile financiare anuale consolidate;
- unitatea de măsură în care sunt exprimate cifrele incluse în raportare;
- denumirile și sediile sociale ale entităților incluse în consolidare;
- denumirile și sediile sociale ale întreprinderilor asociate cu entitatea inclusă în consolidare și proporția de capital a acestora, deținută de entitatea inclusă în

- consolidare sau de persoane care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități;
- denumirea și sediul social ale entităților consolidate proporțional, factorii pe care se bazează conducerea comună și proporția capitalului acestora, deținută de entitățile incluse în consolidare sau de persoanele care acționează în nume propriu, dar în contul acestor entități;
 - se prezintă numărul și valoarea nominală a tuturor acțiunilor societății-mamă deținute de entitatea însăși, de filialele entității în cauză sau de o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul acelor entități;
 - valoarea avansurilor și creditelor acordate potrivit legii membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății-mamă, de către acea entitate sau de către una dintre filialele sale, indicând ratele dobânzii, principalele condiții și orice sume restituite, precum și a angajamentelor asumate în contul lor sub forma garanțiilor de orice fel, indicând totalul pe fiecare categorie;
 - bazele de evaluare folosite în determinarea valorii contabile brute;
 - metodele de amortizare folosite;
 - valoarea indemnizațiilor acordate în exercițiul financiar membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății-mamă pentru funcțiile deținute de aceștia în societatea-mamă și în filialele sale, precum și orice angajamente care au luat naștere sau sunt încheiate în aceleași condiții privind pensiile acordate foștilor membri ai acestor organe, indicând totalul pe fiecare categorie;
 - valoarea totală a datoriilor înregistrate în bilanțul consolidat și care sunt scadente după mai mult de cinci ani, precum și valoarea totală a datoriilor înregistrate în bilanțul consolidat și acoperite cu garanții reale oferite de entitățile incluse în consolidare, menționând natura și forma garanțiilor;
 - totalul onorariilor percepute, aferente exercițiului financiar, de auditorul statutar sau firma de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale consolidate, totalul onorariilor percepute pentru alte servicii de asigurare, totalul onorariilor percepute pentru servicii de consultanță fiscală și totalul onorariilor percepute pentru alte servicii decât cele de audit statutar;
 - diferența dintre cheltuiala cu impozitul înregistrată în contul de profit și pierdere consolidat al exercițiului financiar și ale celor aferente exercițiilor financiare precedente, și suma impozitului de plătit pentru aceste exerciții, cu condiția că această diferență să fie semnificativă pentru scopul impozitării viitoare.

Notele explicative la situațiile financiare anuale consolidate prezintă natura și scopul comercial ale oricăror angajamente care nu sunt incluse în bilanțul consolidat, precum și impactul financiar al acelor angajamente, atunci când riscurile sau beneficiile provenind din asemenea angajamente sunt semnificative și în măsura în care prezentarea unor asemenea riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziției financiare a entităților incluse în consolidare, luate ca un tot.

Notele explicative la situațiile financiare anuale trebuie să prezinte tranzacțiile cu părți legate, cu excepția celor în interiorul grupului, încheiate de societatea-mamă sau de alte entități incluse în consolidare, inclusiv sumele acestor tranzacții, natura relației cu partea legată și alte informații referitoare la tranzacții, necesare pentru o înțelegere a poziției financiare a entităților incluse în consolidare, luate ca un tot, dacă aceste tranzacții sunt semnificative și nu au fost încheiate în condiții normale de piață. Informațiile referitoare la tranzacții individuale pot fi agregate după natura lor, cu excepția cazului când informația separată este necesară pentru o înțelegere a efectelor tranzacțiilor cu partea legată, asupra poziției financiare a entităților incluse în consolidare, luate ca un tot.

2.8. Raportul consolidat al administratorilor

Consiliul de administrație al societății-mamă elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, denumit în continuare raportul consolidat al administratorilor, care cuprinde cel puțin o revizuire fidelă a dezvoltării și performanței activităților și a poziției entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar, împreună cu o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care acestea se confruntă.

Revizuirea este o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților și a poziției entităților incluse în consolidare, considerate ca un tot unitar, adecvată cu dimensiunea și complexitatea afacerilor. În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea, performanța sau poziția financiară, analiza cuprinde atât indicatori financiari, cât și, dacă este cazul, indicatori nefinanțari – cheie de performanță, relevanți pentru activități specifice, inclusiv informații privind probleme de mediu înconjurător și angajați.

În furnizarea analizei sale, raportul consolidat al administratorilor prevede, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale consolidate.

Referitor la entitățile cuprinse în consolidare, raportul furnizează, de asemenea, o indicație despre:

- orice evenimente importante apărute după sfârșitul exercițiului financiar;
- dezvoltarea previzibilă a entităților respective, considerate ca un tot unitar;
- activitățile entităților respective, considerate ca un tot unitar, din domeniul cercetării și dezvoltării;
- utilizarea de către entitățile incluse în consolidare a instrumentelor financiare și, dacă sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, a datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii, și anume: obiectivele și politicile entităților în materie de gestiune a riscului financiar, inclusiv politicile lor de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare tip major de tranzacție previzionată pentru care se utilizează contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, și expunerea la riscul de piață, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar, așa cum acestea sunt prezentate în Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

Raportul consolidat al administratorilor prezintă o descriere a principalelor trăsături ale controlului intern al grupului și a sistemelor de gestionare a riscurilor, în legătură cu procesul întocmirii de situații financiare anuale consolidate, atunci când o entitate are valorile mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată, așa cum aceasta este definită în legislația în vigoare privind piața de capital. În cazul în care raportul consolidat al administratorilor și raportul administratorilor sunt prezentate ca un singur raport, aceste informații trebuie incluse în secțiunea raportului care cuprinde declarația asupra guvernancei corporative.

Membrii organelor de administrație, conducere și supraveghere ale entităților care întocmesc situații financiare anuale consolidate și raport consolidat al administratorilor au obligația colectivă de a asigura ca situațiile respective și raportul consolidat al administratorilor să fie întocmite și publicate în conformitate cu legislația națională.

În cazul entităților ale căror valori mobiliare – în totalitate sau o parte din aceste valori mobiliare – sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care fac obiectul unei oferte publice de achiziție, astfel cum acestea sunt definite în legislația în vigoare privind piața de capital, raportul consolidat al administratorilor trebuie să cuprindă următoarele informații detaliate despre:

- structura capitalului lor, inclusiv valorile mobiliare care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu indicarea claselor de acțiuni și, dacă este cazul, pentru fiecare clasă de acțiuni, drepturile și obligațiile atașate clasei respective și procentul din capitalul social total pe care îi reprezintă;
- orice restricții legate de transferul valorilor mobiliare, cum ar fi limitările privind deținerea de valori mobiliare sau necesitatea de a obține aprobarea entității sau a altor deținători de valori mobiliare;

- deținerile semnificative directe și indirecte de acțiuni (inclusiv deținerile indirecte prin structuri piramidale și dețineri încrucișate de acțiuni, așa cum acestea sunt definite în reglementările în vigoare privind piața de capital);
- deținătorii oricăror valori mobiliare cu drepturi speciale de control și o descriere a acestor drepturi;
- sistemul de control al oricărei scheme de acordare de acțiuni salariaților, dacă drepturile de control nu se exercită direct de către salariați;
- orice restricții privind drepturile de vot, cum ar fi limitările drepturilor de vot ale deținătorilor unui procent stabilit sau număr de voturi, termenele de exercitare a drepturilor de vot sau sistemele prin care, cooperând cu entitatea, drepturile financiare atașate valorilor mobiliare sunt separate de deținerea de valori mobiliare;
- orice acorduri dintre acționari care sunt cunoscute de către entitate și care pot avea ca rezultat restricții referitoare la transferul valorilor mobiliare și/sau la drepturile de vot;
- regulile care prevăd numirea sau înlocuirea membrilor consiliului de administrație și modificarea actelor constitutive ale entității;
- puterile membrilor consiliului de administrație și, în special, cele referitoare la emiterea sau răscumpărarea de acțiuni;
- orice acorduri semnificative la care entitatea este parte și care intră în vigoare, se modifică sau încetează în funcție de o modificare a controlului entității ca urmare a unei oferte publice de achiziție, și efectele rezultate din aceasta, cu excepția cazului în care prezentarea acestor informații ar prejudicia grav entitatea; această excepție nu se aplică în cazul în care entitatea este obligată în mod special să prezinte asemenea informații conform altor cerințe legale;
- orice acorduri dintre entitate și membrii consiliului său de administrație sau salariați, prin care se oferă compensări dacă aceștia demisionează sau sunt concediați fără un motiv rezonabil sau dacă relația de angajare încetează din cauza unei oferte publice de achiziție.

2.9. Auditarea situațiilor financiare anuale consolidate

Situațiile financiare anuale consolidate ale entităților se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile legii.

Persoana sau persoanele responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate (denumite auditori statutar) își exprimă, de asemenea, un punct de vedere referitor la gradul de conformitate a raportului consolidat al administratorilor cu situațiile financiare anuale consolidate pentru același exercițiu financiar.

Raportul auditorilor statutar cuprinde:

- introducere care identifică cel puțin situațiile financiare anuale consolidate care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;
- descriere a ariei auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;
- opinie de audit care exprimă în mod clar opinia auditorilor statutar, potrivit căreia situațiile financiare anuale consolidate oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară și, după caz, dacă situațiile financiare anuale consolidate respectă cerințele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii statutar nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit, imposibilitatea exprimării unei opinii;
- referire la orice aspecte asupra cărora auditorii statutar atrag atenția, printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;
- un punct de vedere privind gradul de conformitate a raportului consolidat al administratorilor cu situațiile financiare anuale consolidate pentru același exercițiu financiar.

Raportul se semnează de către auditori statutar, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, și se datează.

În cazul în care situațiile financiare anuale ale societății-mamă se atașează la situațiile financiare anuale consolidate, raportul auditorilor statutar cerut de prezentele reglementări poate fi combinat cu raportul auditorilor statutar asupra situațiilor financiare anuale ale societății-mamă, prevăzut de Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

2.10. Aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale consolidate

Situațiile financiare anuale consolidate se întocmesc și se publică, potrivit legii, în moneda națională. Situațiile financiare anuale consolidate sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând: numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar; calitatea acestuia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administratorul societății-mamă, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România); numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situațiile financiare anuale consolidate sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor societății-mamă, pe baza raportului consolidat al administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză și a raportului persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate.

Situațiile financiare anuale consolidate, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul consolidat al administratorilor și raportul persoanei responsabile cu auditarea situațiilor financiare anuale consolidate, se publică de entitatea care a întocmit situațiile financiare anuale consolidate, conform legislației în vigoare. Trebuie să fie posibilă obținerea, la cerere, a unei copii a întregului raport consolidat al administratorilor sau a oricărei părți a raportului. Prețul unei astfel de copii nu trebuie să depășească costul său administrativ. Aceste prevederi nu se aplică entităților ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, în conformitate cu legislația în vigoare privind piața de capital.

Ori de câte ori situațiile financiare anuale consolidate și raportul consolidat al administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma și conținutul pe baza cărora auditorii statutar și-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoțite de textul complet al raportului de audit. Dacă situațiile financiare anuale consolidate nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată și trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerțului la care au fost depuse situațiile financiare anuale consolidate. În cazul în care situațiile financiare anuale consolidate nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. În acest caz raportul de audit nu se publică, dar se menționează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii statutar nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menționează dacă raportul de audit face vreo referire la orice aspecte asupra cărora auditorii statutar atrag atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Articolul 34. Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice de interes public

(1) Situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice de interes public sunt supuse auditului statutar, care se efectuează de către auditori statutar, persoane fizice sau juridice autorizate, în condițiile legii.

(2) În înțelesul prezentei legi, prin persoane juridice de interes public se înțelege: instituțiile de credit; instituțiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general; instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a

căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică și prestare de servicii de plată; societățile de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare; entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private; societățile de servicii de investiții financiare, societățile de administrare a investițiilor, organismele de plasament colectiv, depozitari centrali, casele de compensare și operatori de piață/sistem autorizați/avizați de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare; societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; societățile/companiile naționale; societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat; regiile autonome; persoanele juridice care aparțin unui grup de societăți și intră în perimetrul de consolidare al unei societăți-mamă cu sediul în România, care are obligația să aplice Standardele Internaționale de Raportare Financiară, conform prevederilor legale în vigoare; organizațiile fără scop patrimonial care primesc finanțări din fonduri publice.

(2¹) Prevederile alin. (1) se aplică și subunităților fără personalitate juridică din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepția subunităților deschise de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European, precum și societăților-mamă care au obligația să întocmească situații financiare anuale consolidate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(3) Sunt auditate și situațiile financiare întocmite de entitățile care au această obligație conform legislației specifice acestora.

(4) Sunt supuse, de asemenea, auditului statutar situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau lichidare, dacă persoanele respective au obligația auditării situațiilor financiare anuale.

(5) Prin ordin al ministrului economiei și finanțelor pot fi stabilite și alte cazuri în care situațiile financiare anuale sunt supuse auditului statutar.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin alin. (27) din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (2) a fost modificat prin pct. 27 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (2¹) a fost introdus prin pct. 28 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (4) a fost modificat prin pct. 27 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (5) a fost modificat prin alin. (28) din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.G. nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare;
- Legea societăților nr. 31/1990.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește categoriile de situații financiare care se supun auditării financiare sau altor verificări legale.

II. Comentariu

2.1. Aspecte privind situațiile financiare care se supun auditării financiare

Situațiile financiare ale societăților supuse obligației legale de auditare vor fi auditate de către auditori financiari – persoane fizice sau persoane juridice –, în condițiile prevăzute de lege.

Societățile pe acțiuni care optează pentru sistemul dualist de administrare sunt supuse auditului financiar.

Societățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, potrivit legii sau hotărârii acționarilor, vor organiza auditul intern potrivit normelor elaborate de Camera Auditorilor Financieri din România.

La societățile ale căror situații financiare anuale nu sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar, adunarea generală ordinară a acționarilor va hotărî contractarea auditului financiar sau numirea cenzorilor, după caz.

Consiliul de administrație, respectiv directoratul, înregistrează la registrul comerțului orice schimbare a cenzorilor, respectiv auditorilor financieri. Cenzorii pot fi acționari, cu excepția cenzorului expert contabil, care poate fi terț ce exercită profesia individual ori în forme asociative. Nu pot fi cenzori, iar dacă au fost aleși, decad din mandatul lor: a) rudele sau afinii până la al patrulea grad inclusiv sau soții administratorilor; b) persoanele care primesc sub orice formă, pentru alte funcții decât aceea de cenzor, un salariu sau o remunerație de la administratori sau de la societate sau ai căror angajatori sunt în raporturi contractuale sau se află în concurență cu aceasta; c) persoanele cărora le este interzisă funcția de membru al consiliului de administrație, respectiv al consiliului de supraveghere și al directoratului; d) persoanele care, pe durata exercitării atribuțiilor conferite de această calitate, au atribuții de control în cadrul Ministerului Finanțelor Publice sau al altor instituții publice, cu excepția situațiilor prevăzute expres de lege. Cenzorii sunt remunerați cu o indemnizație fixă, determinată prin actul constitutiv sau de adunarea generală care i-a numit. În caz de deces, împiedicare fizică sau legală, încetare ori renunțare la mandat a unui cenzor, acesta va fi înlocuit de supleant. Cenzorii sunt obligați să supravegheze gestiunea societății, să verifice dacă situațiile financiare sunt legal întocmite și în concordanță cu registrele, dacă acestea din urmă sunt ținute regulat și dacă evaluarea elementelor patrimoniale s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Despre toate acestea, precum și asupra propunerilor pe care le vor considera necesare cu privire la situațiile financiare și repartizarea profitului, cenzorii vor prezenta adunării generale un raport amănunțit.

Adunarea generală poate aproba situațiile financiare anuale numai dacă acestea sunt însoțite de raportul cenzorilor sau, după caz, al auditorilor financieri. Cenzorii sau, după caz, auditorii interni vor aduce la cunoștință membrilor consiliului de administrație neregulile în administrație și încălcările dispozițiilor legale și ale prevederilor actului constitutiv pe care le constată, iar cazurile mai importante le vor aduce la cunoștință adunării generale. Cenzorii au dreptul să obțină în fiecare lună de la administratori o situație despre mersul operațiunilor.

Este interzis cenzorilor să comunice acționarilor în particular sau terților datele referitoare la operațiunile societății, constatate cu ocazia exercitării mandatului lor.

Orice acționar are dreptul să reclame cenzorilor faptele despre care crede că trebuie cenzurate, iar aceștia le vor avea în vedere la întocmirea raportului către adunarea generală. În cazul în care reclamația este făcută de acționari reprezentând, individual sau împreună, cel puțin 5% din capitalul social sau o cotă mai mică, dacă actul constitutiv prevede astfel, cenzorii sunt obligați să o verifice. Dacă vor aprecia că reclamația este întemeiată și urgentă, sunt obligați să convoace imediat adunarea generală și să prezinte acesteia observațiile lor. În caz contrar, ei trebuie să pună în discuție reclamația la prima adunare. Adunarea generală trebuie să ia o hotărâre asupra celor reclamate. În cazul societăților în care au fost desemnați auditori interni, potrivit legii, orice acționar are dreptul să reclame acestora faptele despre care cred că trebuie verificate. Auditorii interni le vor avea în vedere la întocmirea raportului către consiliul de administrație, respectiv consiliul de supraveghere. În cazul în care reclamația este făcută de acționari reprezentând, individual sau împreună, cel puțin 5% din capitalul social ori o cotă mai mică, dacă actul constitutiv prevede astfel, auditorii interni sunt obligați să verifice faptele reclamate, iar în cazul în care sunt confirmate, fiind consemnate într-un raport ce va fi

comunicat consiliului de administrație, respectiv consiliului de supraveghere, și pus la dispoziție adunării generale; în acest caz, consiliul de administrație, respectiv consiliul de supraveghere, este obligat să convoace adunarea generală.

Întinderea și efectele răspunderii cenzorilor sunt determinate de regulile mandatului. Revocarea lor se va putea face numai de adunarea generală, cu votul cerut la adunările extraordinare.

2.2. Conținutul raportului administratorilor

Consiliul de administrație elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport care cuprinde cel puțin o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care se confruntă.

Prezentarea de mai sus este o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale financiare, corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților.

Se vor face prezentări de informații cu privire la respectarea condițiilor de capital propriu, prevăzute de legislația în vigoare privind societățile comerciale. De asemenea, în raportul administratorilor trebuie cuprinse informații referitoare la controlul intern. În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea entității, performanța sau poziția sa financiară, analiza cuprinde indicatori financiari și, atunci când este cazul, indicatori nefinanciari-cheie de performanță, relevanți pentru activități specifice, inclusiv informații despre aspecte privind mediul înconjurător și angajații. În furnizarea analizei sale, raportul administratorilor include, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale.

Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informații despre:

- a) evenimente importante apărute după sfârșitul exercițiului financiar;
- b) dezvoltarea previzibilă a entității;
- c) activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;
- d) informații privind achizițiile propriilor acțiuni, și anume: motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar; numărul și valoarea acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă; în cazul achiziției și înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor; numărul și valoarea nominală a tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de entitate și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
- e) existența de sucursale ale entității;
- f) utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, în cazul în care sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii: obiectivele și politicile entității în materie de gestiune a riscului financiar, inclusiv politica sa de acoperire împotriva riscurilor pentru fiecare tip major de tranzacție previzionată pentru care se utilizează contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, și expunerea entității la riscul de piață, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar.

Scopul acestor prezentări este de a furniza informații care să ajute la înțelegerea mai bună a semnificației instrumentelor financiare bilanțiere sau extrabilanțiere asupra situației financiare a unei entități, rezultatelor activității ei și fluxurilor de numerar și de a ajuta în evaluarea sumelor, momentului apariției și gradului de siguranță a fluxurilor de numerar viitoare asociate cu acele instrumente. Prezentările cerute oferă informații pentru a-i ajuta pe utilizatorii situațiilor financiare în evaluarea gradului de risc aferent instrumentelor financiare, recunoscute sau nu în bilanț.

Tranzacțiile cu instrumente financiare pot avea ca rezultat pentru o entitate asumarea sau transferarea către alte părți a unuia sau mai multora dintre riscurile financiare:

a) Riscul de piață cuprinde trei tipuri de risc:

- riscul valutar – este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza variațiilor cursului de schimb valutar;

- riscul ratei dobânzii la valoarea justă – este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze din cauza variațiilor ratelor de piață ale dobânzii;

- riscul de preț – este riscul ca valoarea unui instrument financiar să fluctueze ca rezultat al schimbării prețurilor pieței, chiar dacă aceste schimbări sunt cauzate de factori specifici instrumentelor individuale sau emitentului acestora, sau factori care afectează toate instrumentele tranzacționate pe piață.

Termenul „risc de piață” încorporează nu numai potențialul de pierdere, dar și cel de câștig.

b) Riscul de credit – este riscul ca una dintre părțile instrumentului financiar să nu execute obligația asumată, cauzând celeilalte părți o pierdere financiară.

c) Riscul de lichiditate – (numit și riscul de finanțare) este riscul ca o entitate să întâlnească dificultăți în procurarea fondurilor necesare pentru îndeplinirea angajamentelor aferente instrumentelor financiare. Riscul de lichiditate poate rezulta din incapacitatea de a vinde repede un activ financiar la o valoare apropiată de valoarea sa justă.

d) Riscul ratei dobânzii la fluxul de numerar – este riscul ca fluxurile de numerar viitoare să fluctueze din cauza variațiilor ratelor de piață ale dobânzii. De exemplu, în cazul unui instrument de împrumut cu rată variabilă, astfel de fluctuații constau în schimbarea ratei dobânzii efective a instrumentului financiar, fără o schimbare corespondentă a valorii sale juste.

O entitate trebuie să prezinte obiectivele și politicile de gestionare a riscului, inclusiv politicile de acoperire a acestuia.

În cazul entităților ale căror valori mobiliare – în totalitate sau o parte din aceste titluri – sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care fac obiectul unei oferte publice de achiziție, astfel cum acestea sunt definite în legislația în vigoare privind piața de capital, raportul administratorilor trebuie să cuprindă următoarele informații detaliate despre:

a) structura capitalului lor, inclusiv valorile mobiliare care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu indicarea claselor diferite de acțiuni și, dacă este cazul, pentru fiecare clasă de acțiuni, drepturile și obligațiile atașate clasei respective și procentul din capitalul social total pe care îl reprezintă;

b) orice restricții legate de transferul de valori mobiliare, cum ar fi limitările privind deținerea de titluri de valoare sau necesitatea de a obține aprobarea entității sau a altor deținători de valori mobiliare;

c) deținerile semnificative directe și indirecte de acțiuni (inclusiv deținerile indirecte prin structuri piramidale și dețineri încrucișate de acțiuni, așa cum acestea sunt definite în reglementările în vigoare privind piața de capital);

d) deținătorii oricăror valori mobiliare cu drepturi speciale de control și o descriere a acestor drepturi;

e) sistemul de control al oricărei scheme de acordare de acțiuni salariaților, dacă drepturile de control nu se exercită direct de către salariați;

f) orice restricții privind drepturile de vot, cum ar fi limitările drepturilor de vot ale deținătorilor unui procent stabilit sau număr de voturi, termenele de exercitare a drepturilor de vot sau sistemele prin care, cooperând cu entitatea, drepturile financiare atașate valorilor mobiliare sunt separate de deținerea de valori mobiliare;

g) orice acorduri dintre acționari care sunt cunoscute de către entitate și care pot avea ca rezultat restricții referitoare la transferul valorilor mobiliare și/sau la drepturile de vot;

h) regulile care prevăd numirea sau înlocuirea membrilor consiliului de administrație și modificarea actelor constitutive ale entității;

i) puterile membrilor consiliului de administrație și, în special, cele referitoare la emiterea sau răscumpărarea de acțiuni;

j) orice acorduri semnificative la care entitatea este parte și care intră în vigoare, se modifică sau încetează în funcție de o modificare a controlului entității ca urmare a unei oferte publice de achiziție, și efectele rezultate din aceasta, cu excepția cazului în care prezentarea acestor informații ar prejudicia grav entitatea.

Această excepție nu se aplică în cazul în care entitatea este obligată în mod special să prezinte asemenea informații conform altor cerințe legale;

k) orice acorduri dintre entitate și membrii consiliului său de administrație sau salariați, prin care se oferă compensări dacă aceștia demisionează sau sunt concediați fără un motiv rezonabil sau dacă relația de angajare încetează din cauza unei oferte publice de achiziție.

Informațiile de mai sus vor fi prezentate într-o secțiune distinctă a raportului administratorilor, referitoare la guvernanta corporativă.

De asemenea, o entitate ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, astfel cum aceasta este definită în legislația în vigoare privind piața de capital, va include în cadrul aceleiași secțiuni referitoare la guvernanta corporativă o declarație care va cuprinde cel puțin următoarele informații:

a) o trimitere la: codul de guvernanta corporativă care se aplică entității și/sau codul de guvernanta corporativă pe care entitatea a decis să îl aplice voluntar. Entitatea va indica prevederile care sunt disponibile public; și/sau toate informațiile relevante referitoare la practicile de guvernanta corporativă aplicate în plus față de cerințele legislației naționale. În acest caz, entitatea va face disponibile public practicile sale de guvernanta corporativă;

b) în măsura în care, potrivit legislației naționale, entitatea se îndepărtează de la codul de guvernanta corporativă care i se aplică sau pe care a ales să îl aplice, o explicație a acestuia privind părțile din cod pe care nu le aplică și motivele neaplicării;

c) o descriere a principalelor caracteristici ale controlului intern și a sistemelor de gestionare a riscurilor, în relație cu procesul de raportare financiară;

d) modul de desfășurare a adunării generale a acționarilor și atribuțiile-cheie ale acestuia, precum și o descriere a drepturilor acționarilor și a modului cum acestea pot fi exercitate;

e) structura și modul de operare ale organelor de administrație, conducere și supraveghere și ale comitetelor acestora.

Membrii organelor de administrație, conducere și supraveghere ale entității au obligația colectivă de a asigura ca situațiile financiare anuale și raportul administratorilor să fie întocmite și publicate în conformitate cu legislația națională.

Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administrație și se semnează în numele acestuia de președintele consiliului.

2.3. Auditarea sau verificarea situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale ale entităților se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condițiile legii. Auditorii statutarî își exprimă un punct de vedere referitor la gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar.

Entitățile care nu au obligația auditării situațiilor financiare anuale, vor asigura verificarea acestora potrivit prevederilor legislației în materie.

Raportul auditorilor statutarî cuprinde: a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare anuale care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora; b) o descriere a ariei auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar; c) o opinie de audit care exprimă în mod clar opinia auditorilor statutarî, potrivit căreia situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă conform cadrului relevant de raportare financiară și, după caz, dacă situațiile financiare anuale respectă cerințele legale; opinia de audit este fără rezerve, cu rezerve, o opinie contrară sau, dacă auditorii statutarî nu au fost în măsură să exprime o opinie

de audit, imposibilitatea exprimării unei opinii; d) o referire la aspectele asupra cărora auditorii statutari atrag atenția, printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve; e) un punct de vedere privind gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situațiile financiare anuale pentru același exercițiu financiar.

Raportul se semnează de către auditori statutari, persoane fizice, în numele acestora sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, și se datează.

2.4. Aprobarea, semnarea și publicarea situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale se întocmesc și se publică, potrivit legii, în moneda națională.

Situațiile financiare anuale sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situațiile financiare anuale sunt supuse aprobării adunării generale a acționarilor sau asociaților, potrivit legislației în vigoare, pe baza raportului administratorilor pentru exercițiul financiar în cauză și a raportului de audit semnat de persoana responsabilă sau a raportului cenzorilor, după caz.

Situațiile financiare anuale, aprobate în mod corespunzător, împreună cu raportul administratorilor și raportul de audit semnat de persoana responsabilă, potrivit legii, sau raportul cenzorilor, se publică în conformitate cu legislația în vigoare.

Ori de câte ori situațiile financiare anuale și raportul administratorilor se publică în întregime, acestea trebuie să fie reproduse în forma și conținutul pe baza cărora auditorii statutari sau persoanele care au efectuat verificarea, după caz, și-au întocmit raportul lor. Acestea trebuie să fie însoțite de textul complet al raportului de audit sau al raportului de verificare, după caz.

Dacă situațiile financiare anuale nu se publică în întregime, trebuie să se indice faptul că versiunea publicată este o formă prescurtată și trebuie să se facă trimitere la oficiul registrului comerțului la care au fost depuse situațiile financiare anuale. În cazul în care situațiile financiare anuale nu au fost încă depuse, acest lucru trebuie prezentat. Raportul de audit nu se publică, dar se menționează dacă a fost exprimată o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve sau contrară, sau dacă auditorii statutari nu au fost în măsură să exprime o opinie de audit. De asemenea, se menționează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorii statutari atrag atenția printr-un paragraf distinct, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Împreună cu situațiile financiare anuale trebuie publicată propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile. Distribuirea profitului sau acoperirea pierderii contabile se prezintă în notele explicative.

Articolul 35. Obligații de transparență

(1) Situațiile financiare anuale și, după caz, situațiile financiare anuale consolidate se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

(2) Acționarii și angajații unei societăți au dreptul să se informeze în legătură cu situațiile financiare anuale la sediul social al societății sau al societății-mamă, fără nicio discriminare.

(3) Situațiile financiare anuale se păstrează timp de 10 ani.

(4) În caz de încetare a activității persoanelor prevăzute la art. 1, situațiile financiare anuale, precum și registrele și celelalte documente la care se referă art. 25 se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin pct. 29 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.G. nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare;
- Legea societăților nr. 31/1990.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește obligații de transparență puse în sarcina societății comerciale.

II. Comentariu

Există obligație de raportare la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice pentru situațiile financiare anuale și, după caz, situațiile financiare anuale consolidate.

Au dreptul să se informeze în legătură cu situațiile financiare anuale la sediul social al societății sau al societății-mamă, fără nicio deosebire, acționarii și angajații unei societăți.

Perioada de păstrare a situațiilor financiare este 10 ani. În cazul în care activitatea firmei încetează, situațiile financiare anuale, precum și registrele și celelalte documente justificative se predau la arhivele statului.

Articolul 36. Termenele privind depunerea situațiilor financiare anuale

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(3) depun un exemplar al situațiilor financiare anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, după cum urmează:

a) societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepția subunităților deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European, în termen de 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar;

b) celelalte persoane juridice, în termen de 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar.

(2) Persoanele juridice care de la constituire nu au desfășurat activitate, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, care de la constituire nu au desfășurat activitate, depun o declarație în acest sens, în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

(3) Pe perioada lichidării, persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii, depun, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, la unitățile teritoriale ale

Ministerului Finanțelor Publice o raportare contabilă anuală, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(4) Situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau a lichidării persoanelor respective se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice în condițiile prevăzute de reglementările contabile emise în acest sens.

(5) Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, definită astfel de reglementările contabile aplicabile, este obligat ca în termen de 15 zile de la data aprobării acestora să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice situațiile financiare anuale consolidate, potrivit prevederilor legale în vigoare.

(6) Instituțiile publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite, precum și direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București depun un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale la instituțiile ierarhic superioare la termenele prevăzute la alin. (7)-(10).

(7) Autoritățile publice, ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii, ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite, precum și direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru situațiile financiare centralizate pe ansamblul județului și al municipiului București privind execuția bugetelor prevăzute la art. 1 alin. (2) din Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, depun la Ministerul Finanțelor Publice un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de acesta, la următoarele termene:

- a) în termen de 50 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b) în termen de 40 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

(8) Instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori secundari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:

- a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

(9) Instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori terțiari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:

- a) în termen de 30 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b) în termen de 20 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

(10) Instituțiile de subordonare locală ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite depun un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale la direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, la următoarele termene:

- a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Notă:

Art. 36 a fost modificat prin pct. 30 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2012.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește termenele privind depunerea situațiilor financiare anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

II. Comentariu

2.1. Termenele privind depunerea situațiilor financiare anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice aplicabile societăților

Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepția subunităților deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European, în termen de 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar, depun un exemplar al situațiilor financiare anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

Celelalte persoane juridice, altele decât societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, cu excepția subunităților deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European, în termen de 120 de zile de la încheierea exercițiului financiar, depun un exemplar al situațiilor financiare anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

Persoanele juridice care de la constituire nu au desfășurat activitate, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate, care de la constituire nu au desfășurat activitate, depun o declarație în acest sens, în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

Pe perioada lichidării, persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii, depun, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice o raportare contabilă anuală, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice. Situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau a lichidării persoanelor respective se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice în condițiile prevăzute de reglementările contabile emise în acest sens.

Consiliul de administrație, respectiv directoratul societății-mamă, este obligat ca în termen de 15 zile de la data aprobării acestora să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice situațiile financiare anuale consolidate.

2.2. Termenele privind depunerea situațiilor financiare anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice aplicabile instituțiilor publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite, precum și direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București

Autoritățile publice, ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii, ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite, precum și direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru situațiile financiare centralizate pe ansamblul județului și al municipiului București privind execuția bugetelor depun la Ministerul Finanțelor Publice un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, potrivit normelor emise de acesta, la următoarele termene:

- a) în termen de 50 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b) în termen de 40 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori secundari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, la următoarele termene:

- a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Instituțiile publice de subordonare centrală ai căror conducători au calitatea de ordonatori terțiari de credite depun la instituțiile ierarhic superioare un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale, la următoarele termene:

- a) în termen de 30 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b) în termen de 20 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Instituțiile de subordonare locală ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite depun un exemplar al situațiilor financiare trimestriale și anuale la direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, la următoarele termene:

- a) în termen de 40 de zile de la încheierea exercițiului financiar;
- b) în termen de 30 de zile de la încheierea trimestrului de referință.

Articolul 37. Asigurarea informațiilor destinate sistemului instituțional al statului

Pentru asigurarea informațiilor destinate sistemului instituțional al statului, Ministerul Finanțelor Publice poate solicita persoanelor prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) să depună, în termen de 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar, respectiv a anului calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice o raportare contabilă anuală, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Notă:

Art. 36 a fost modificat prin pct. 31 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2012.

I. Scopul articolului

Art. 37 dă posibilitatea statului să obțină date în funcție de necesități, respectiv pentru statistica, pentru bugetarea sumelor, pentru agenția națională de administrare fiscală etc.

II. Comentariu

Pentru asigurarea informațiilor destinate sistemului instituțional al statului, Ministerul Finanțelor Publice poate solicita entităților depunerea unor raportări la unitățile sale teritoriale.

Datele contabile ajustate în conformitate cu prevederile Codului fiscal servesc drept bază pentru întocmirea declarațiilor fiscale. Drept bază pentru determinarea venitului impozabil al

entităților servește rezultatul (profitul/pierdere) contabil, reflectat în rapoartele de profit și pierdere, întocmite și prezentate în conformitate cu cerințele prezentei legi și ale standardelor de contabilitate. Drept bază pentru determinarea venitului impozabil al entităților care utilizează sistemul contabil în partidă simplă servește rezultatul financiar calculat conform normelor aprobate de Ministerul Finanțelor.

Articolul 38. Organizarea și funcționarea contabilității Trezoreriei Statului

(1) Contabilitatea Trezoreriei Statului se organizează și funcționează pe principiul execuției de casă și asigură înregistrarea operațiunilor de încasări și plăți în conturi de venituri și cheltuieli deschise pe bugete, ordonatori de credite și subdiviziunile clasificăției bugetare stabilite de Ministerul Economiei și Finanțelor.

(2) În contabilitatea Trezoreriei Statului se deschid, pe seama ordonatorilor de credite, conturi distincte pentru creditele deschise și repartizate și pentru cheltuielile efectuate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj, bugetele locale, precum și conturi de disponibilități din care se pot efectua plăți.

(3) Contabilitatea Trezoreriei Statului asigură informații cu privire la derularea execuției bugetare în condiții de echilibru financiar, aprobată anual prin lege pentru fiecare buget, precum și în limita disponibilităților aflate în conturi.

(4) Organizarea contabilității operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului și a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice - Acțiuni generale, la nivelul unităților Trezoreriei Statului, se asigură potrivit art. 18.

(5) Contabilitatea Trezoreriei Statului se organizează în cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor și al unităților sale subordonate și cuprinde operațiunile privind execuția de casă a bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și bugetelor locale, gestiunea datoriei publice interne și externe, precum și alte operațiuni financiare efectuate în contul organelor administrației publice centrale și locale.

(6) Organizarea și conducerea contabilității Trezoreriei Statului se efectuează potrivit normelor emise de Ministerul Economiei și Finanțelor.

Notă:

Alin. (4) a fost modificat prin pct. 32 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2012;
- O.M.F.P. nr. 1543/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului și a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice - Acțiuni generale, specifice unităților teritoriale ale Trezoreriei Statului;
- O.U.G. nr. 146/2002 privind formarea și utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului;
- H.G. nr. 78/1992 privind organizarea și funcționarea trezoreriei finanțelor publice.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește regulile aplicate la organizarea și funcționarea contabilității Trezoreriei Statului. Conform art. 138 din Constituția României, bugetul public național cuprinde bugetul de

stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele locale ale comunelor, ale orașelor și ale județelor. Guvernul elaborează anual proiectul bugetului de stat și pe cel al asigurărilor sociale de stat, pe care le supune, separat, aprobării Parlamentului. Dacă legea bugetului de stat și legea bugetului asigurărilor sociale de stat nu au fost adoptate cu cel puțin 3 zile înainte de expirarea exercițiului bugetar, se aplică în continuare bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat ale anului precedent, până la adoptarea noilor bugete. Bugetele locale se elaborează, se aprobă și se execută în condițiile legii. Nicio cheltuială bugetară nu poate fi aprobată fără stabilirea sursei de finanțare. Conform art. 140 din Constituția României, Curtea de Conturi exercită controlul asupra modului de formare, de administrare și de întrebuințare a resurselor financiare ale statului și ale sectorului public. În condițiile legii organice, litigiile rezultate din activitatea Curții de Conturi se soluționează de instanțele judecătorești specializate. Curtea de Conturi prezintă anual Parlamentului un raport asupra conturilor de gestiune ale bugetului public național din exercițiul bugetar expirat, cuprinzând și neregulile constatate. La cererea Camerei Deputaților sau a Senatului, Curtea de Conturi controlează modul de gestionare a resurselor publice și raportează despre cele constatate.

II. Comentariu

2.1. Definirea, schema de funcționare și funcțiile Trezoreriei Statului

Trezoreria statului este un sistem unitar și integrat prin care statul asigură efectuarea operațiunilor de încasări și plăți privind fonduri publice, inclusiv cele privind datoria publică, și a altor operațiuni ale statului.

Schema arhitecturii trezoreriei statului		
• La nivel central	• La nivel județean	• La nivel local
Direcția Generală a Trezoreriei Statului, care funcționează ca direcție generală în cadrul Ministerului Finanțelor Publice.	Direcțiile județene ale Trezoreriei Statului în cadrul Direcțiilor generale ale finanțelor publice județene.	Trezorerii municipale, Trezorerii orășenești, Trezorerii comunale organizate ca servicii în cadrul Administrațiilor Fiscale.
Direcția Generală a Trezoreriei Statului este titulara contului curent general al Trezoreriei Statului deschis la centrala BNR	Direcțiile județene și a municipiului București ale Trezoreriei Statului au conturi curente deschise la sucursalele județene ale BNR	Trezoreriile operative (municipale, orășenești, comunale, inclusiv ale sectoarelor municipiului București) au conturi de corespondent deschise la trezoreriile județene și a municipiului București.

Trezoreria statului are două funcții: funcția de casier public și funcția de bancă a statului.

Funcția de casier public	Funcția de bancă a statului
Se asigură: încasarea veniturilor din impozite, taxe și alte venituri în numerar de la agenții economici, instituții publice și contribuabili; eliberarea de numerar la cererea Instituțiilor publice din conturile acestora în vederea efectuării de plăți prin casieria proprie, precum și păstrarea disponibilităților.	Trezoreria statului (inclusiv unitățile sale teritoriale), în calitate de bancă a statului, are cont deschis la Banca Națională a României. Trezoreria acționează ca o bancă de depozit (de afaceri), care furnizează capitaluri unor întreprinderi pentru a le asigura dezvoltarea (sub forma ajutoarelor de stat, subvenții etc.).
Calitatea de casier public al Trezoreriei – implică două aspecte, și anume: a) execuția de casă a operațiunilor de încasări și plăți efectuate de stat; b) asigurarea unor disponibilități suficiente pentru a face față angajamentelor statului, în cadrul exigibilităților.	În calitatea de bancă, trezoreria asigură următoarele servicii: - este banca la care instituțiile publice, precum și agenții economici își au deschise conturi de disponibilități prin care se efectuează operațiuni de încasări și plăți, realizând astfel gestionarea disponibilităților bănești ale sectorului public;

Funcția de casier public	Funcția de bancă a statului
<p>Execuția de casă a încasărilor și plăților</p> <p>Obiectul execuției îl reprezintă operațiunile autorităților publice (centrale și locale) și ale corespondenților săi (instituții publice, agenți economici). În calitate de casier al statului, Trezoreria efectuează un număr mare de încasări și plăți, care sunt operațiuni prevăzute de legea bugetară (adică venituri și cheltuieli bugetare propriu-zise), precum și operațiuni ale conturilor speciale ale trezoreriei. Totodată, Trezoreria este și casierul corespondenților care depun cu titlu obligatoriu sau facultativ fondurile la Trezorerie sau sunt autorizați să procedeze la operații cu venituri și cheltuieli prin intermediul trezoreriei. De asemenea, Trezoreria are ca sarcină emisiunea titlurilor de împrumut public și gestionarea datoriei statului.</p> <p>Asigurarea disponibilităților bănești în quantum suficient pentru a face față cheltuielilor statului și corespondenților săi constituie o sarcină fundamentală a Trezoreriei. De fapt, procurarea de bani în casieria publică reprezintă prima dintre operațiunile Trezoreriei și este dependentă de mișcarea fondurilor în timp, determinată de termenele la care devin exigibile încasările și plățile.</p>	<p>- gestionează datoria publică, respectiv operațiunile de contractare a împrumuturilor de către Guvern pentru finanțarea deficitului bugetar, precum și de refinanțare a datoriei publice;</p> <p>- efectuează și operațiunile în care statul apare în calitate de garant sau de coparticipant la acordarea de împrumuturi agențiilor guvernamentale, care la rândul lor pot acorda împrumuturi.</p> <p>Ea nu este însă o bancă total separată de celelalte bănci din economie, fiind organizată după aceleași principii ca și ele, principala diferență constituind-o scopul urmărit.</p> <p>Deși nu are scop principal obținerea de profit, ea trebuie să-și gestioneze activele și pasivele astfel încât prin activitățile generatoare de venit să-și acopere cheltuielile efectuate (scopul este practic efectuarea operațiunilor de încasări și plăți privind fondurile publice). Prin acest aspect, Trezoreria poate fi considerată o bancă la fel ca oricare alta.</p>

2.2. Organizarea și funcționarea trezoreriei finanțelor publice

Cadrul legal este prevăzut prin H.G. nr. 78/1992 privind organizarea și funcționarea trezoreriei finanțelor publice, publicată în M. Of. nr. 30 din 28 februarie 1992.

Trezoreria centrală a finanțelor publice, precum și trezoreriile în cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice, administrațiilor financiare, circumscriptiilor fiscale orășenești și percepțiilor rurale sunt organizate începând cu anul 1992 de către Ministerul Finanțelor Publice.

Prin trezoreria finanțelor publice se asigură:

- execuția bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și bugetelor locale, prin încasarea veniturilor bugetare pe baza unei evidențe stricte pe fiecare plătitor, din care să rezulte obligațiile de plată, sumele încasate și debitele rămase de încasat, asigurarea finanțării cheltuielilor în limita creditelor bugetare și a destinației stabilite, încadrarea în echilibrul prevăzut de lege;

- gestionarea mijloacelor extrabugetare și a fondurilor speciale prin conturi distincte, pe instituții și categorii de resurse;

- gestionarea datoriei publice interne și externe prin urmărirea primirii împrumuturilor guvernamentale interne și externe, folosirea acestora potrivit destinației prevăzute în contracte, rambursarea ratelor la scadență, precum și a dobânzilor aferente;

- constituirea de depozite la vedere și termen ale persoanelor fizice și juridice;

- efectuarea de plasamente pe termene a disponibilităților mobilizate în conturile trezoreriei;

- efectuarea altor operațiuni financiare în contul organelor administrației centrale de stat.

Agenții economici și contribuabilii au obligația de a achita, la termenele stabilite, impozitele și taxele datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și bugetelor locale, iar ministerele, celelalte organe centrale, consiliile județene și locale, inclusiv instituțiile publice din subordine, să efectueze operațiunile de încasări și plăți și să păstreze disponibilitățile bănești numai la trezoreria din raza căreia își au domiciliul. Încasarea unor impozite și taxe de la populație se va putea face și prin unitățile CEC, în condițiile stabilite prin convenție încheiată între Ministerul Economiei și Finanțelor și Casa de Economii și Consemnațiuni.

Ordonatorii de credite au obligația să dispună plăți din creditele bugetare deschise la trezorerie, din mijloacele extrabugetare și fondurile speciale numai pentru cheltuieli și acțiuni

strict necesare și autorizate prin reglementările în vigoare, asigurând utilizarea economicoasă și cu maximum de eficiență a fondurilor alocate. Documentele de plăți prezentate trezoreriei vor fi aprobate și vizate pentru controlul financiar preventiv de către ordonatorul de credite și contabilul șef al instituției publice sau de înlocuitorii acestora de drept. Pentru cheltuielile constatate ca nelegale, neoportune și neeconomice, răspunderea revine persoanelor care au aprobat și vizat documentele justificative care au stat la baza operațiunilor efectuate.

Ministerul Economiei și Finanțelor va lua măsurile necesare pentru organizarea și funcționarea prin trezorerie a controlului financiar preventiv, asupra:

- încasării la termenele stabilite a impozitelor și taxelor datorate de către agenții economici și contribuabili, aplicând majorările prevăzute de lege în cazul nerespectării termenelor de plată;

- utilizării fondurilor alocate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele locale, potrivit destinației și limitei prevăzute în dispozițiile legale în vigoare;

- constituirii mijloacelor extrabugetare și a fondurilor speciale de către instituțiile publice și utilizarea lor în limita dispozițiilor legale în vigoare.

2.3. Formarea și utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului

Prin trezoreria statului se derulează operațiunile de încasări și plăți privind fonduri publice care privesc:

- a) veniturile și cheltuielile bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale, bugetului trezoreriei statului;

- b) veniturile și cheltuielile bugetelor fondurilor speciale, care se constituie și se utilizează potrivit reglementărilor legale;

- c) veniturile și cheltuielile bugetelor instituțiilor publice;

- d) răscumpărarea certificatelor de trezorerie pentru populație, transformate în certificate de depozit;

- e) datoria publică în lei și valută, inclusiv serviciul datoriei publice;

- f) alte venituri și cheltuieli privind fonduri publice, reglementate prin dispoziții legale, inclusiv drepturile de încasat și obligațiile de plată ale statului, la baza cărora stau acorduri și convenții guvernamentale și comerciale.

Statul garantează efectuarea operațiunilor financiare prin trezoreria statului în condiții de siguranță și în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare, precum și păstrarea integrității disponibilităților bănești.

În cazul afectării integrității disponibilităților bănești păstrate la Trezoreria Statului, prejudiciul creat se acoperă din bugetul Trezoreriei Statului, în baza documentelor justificative care atestă obligația de plată a statului.

Sumele rezultate din derularea procedurilor judiciare legale de recuperare a prejudiciului creat ca urmare a afectării integrității disponibilităților bănești păstrate la Trezoreria Statului constituie venit al bugetului Trezoreriei Statului. Prin trezoreria operativă centrală se pot efectua operațiuni de încasări și plăți în lei și valută.

Contul curent general al Trezoreriei Statului funcționează la Banca Națională a României și este deschis pe numele Ministerului Economiei și Finanțelor. În contul curent general al trezoreriei statului, Banca Națională a României înregistrează încasările și efectuează plățile în limita disponibilităților existente în cont. Este interzisă preluarea de sume din contul curent general al trezoreriei statului fără acordul persoanelor din cadrul Ministerului Economiei și Finanțelor și al unităților trezoreriei statului din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, a municipiului București și administrațiilor finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București, autorizate să administreze acest cont. Pentru toate operațiunile derulate prin contul curent general al Trezoreriei Statului, precum și prin conturile de valută deschise în evidențele Băncii Naționale a României, pe numele Ministerului Finanțelor Publice, se plătesc

comisioane din bugetul Trezoreriei Statului Băncii Naționale a României. Comisioanele se stabilesc prin reglementări ale Băncii Naționale a României și prin regulile de sistem aplicabile participanților la sistemul electronic de plăți.

În vederea efectuării cheltuielilor, instituțiile publice, indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare, au obligația de a prezenta unităților trezoreriei statului la care au conturile deschise bugetul de venituri și cheltuieli, aprobat și repartizat pe trimestre, în condițiile legii. La decontarea sumelor în numerar sau prin virament din conturile instituțiilor publice pentru efectuarea cheltuielilor, unitățile trezoreriei statului verifică existența bugetelor de venituri și cheltuieli ale instituțiilor respective și a listelor de investiții, aprobate în condițiile legii, urmărind respectarea limitei creditelor bugetare deschise și repartizate sau a disponibilităților de fonduri, după caz, și a destinației acestora, precum și alte obiective stabilite prin norme metodologice de către Ministerul Economiei și Finanțelor.

Din conturile deschise la unitățile trezoreriei statului pot fi dispuse plăți numai pentru cheltuieli bugetare care au parcurs fazele de angajare, lichidare și ordonanțare prevăzute de lege. Răspunderea pentru efectuarea plăților din conturile deschise la unitățile trezoreriei revine persoanelor desemnate prin specimenele de semnături. În scopul acceptării la plată a documentelor prezentate de instituțiile publice, unitățile Trezoreriei Statului au obligația de a verifica următoarele: încadrarea plăților dispuse în limita creditelor bugetare aprobate în bugetele de venituri și cheltuieli ale instituțiilor publice; încadrarea cheltuielilor de capital în sumele aprobate pentru obiectivele de investiții cuprinse în listele de investiții aprobate în condițiile legii; încadrarea în disponibilitățile de credite bugetare deschise și repartizate sau în disponibilitățile de fonduri, după caz.

Instituțiile publice au obligația de a verifica sumele înregistrate în extrasele de cont eliberate zilnic de unitățile trezoreriei statului și de a restitui de îndată plătitorilor eventualele sume care nu le sunt cuvenite sau de a sesiza unitățile trezoreriei statului în legătură cu eventualele erori produse din vina acestora, pentru efectuarea regularizărilor necesare.

2.4. Contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului și a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice, specifice unităților teritoriale ale Trezoreriei Statului

Cadru legal: O.M.F.P. nr. 1543/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului și a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice – Acțiuni generale, specifice unităților teritoriale ale Trezoreriei Statului.

Contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului și a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice – Acțiuni generale, la nivelul unităților Trezoreriei Statului, asigură înregistrarea drepturilor constatate, veniturilor încasate, angajamentelor bugetare, angajamentelor legale, plăților de casă și a cheltuielilor efective. Prevederile O.M.F.P. nr. 1543/2012 se aplică experimental la nivelul unităților Trezoreriei Statului, începând cu data de 1 ianuarie 2013 și până la data de 31 decembrie 2013. Pe baza concluziilor desprinse ca urmare a aplicării experimentale, vor fi efectuate eventuale completări, care vor fi aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice de modificare și completare a O.M.F.P. nr. 1917/2005 cu aplicabilitate din data de 1 ianuarie 2014.

Contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului și a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice – Acțiuni generale se organizează și funcționează atât pe principiul execuției de casă, prin înregistrarea operațiunilor de încasări și plăți în conturile corespunzătoare de venituri și cheltuieli bugetare deschise la nivelul unităților

Trezoreriei Statului pe subdiviziunile clasificăției bugetare, cât și pe principiul contabilității de drepturi și obligații (de angajamente).

La nivelul unităților Trezoreriei Statului, contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului și a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice – Acțiuni generale, organizată pe principiul contabilității de drepturi și obligații (de angajamente) asigură înregistrarea drepturilor constatate, veniturilor încasate, angajamentelor bugetare, angajamentelor legale, plăților de casă și a cheltuielilor efective și se conduce cu ajutorul Planului de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunilor de aplicare a acestuia, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1917/2005.

Activele fixe și materialele de natura obiectelor de inventar achiziționate din bugetul Trezoreriei Statului, după plata acestora, se preiau în contabilitate și în patrimoniul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și, respectiv, a municipiului București și, concomitent, se scad din evidența contabilă a unităților Trezoreriei Statului din bugetul cărora au fost plătite, pe bază de proces-verbal de predare-preluare aprobat de conducătorul direcției generale a finanțelor publice.

Conturile în afara bilanțului în care se înregistrează creditele bugetare aprobate, creditele de angajament aprobate, creditele bugetare deschise pentru cheltuieli proprii, creditele de angajament angajate, angajamentele bugetare și angajamentele legale și instrucțiunile de utilizare a acestora sunt cele prevăzute în O.M.F.P. nr. 1917/2005.

Contabilitatea operațiunilor se conduce la nivelul unităților Trezoreriei Statului din cadrul administrațiilor finanțelor publice ale municipiilor, orașelor și comunelor și sectoarelor municipiului București, până la nivel de bilanță de verificare, fără a se întocmi situații financiare. Balanțele de verificare întocmite la finele trimestrului și anului bugetar se transmit activităților de trezorerie și contabilitate publică din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, după caz, în scopul includerii în situațiile financiare trimestriale și anuale.

Activitățile de trezorerie și contabilitate publică din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pe baza datelor din contabilitatea proprie și a datelor din contabilitatea unităților Trezoreriei Statului din subordine, după caz, întocmesc trimestrial și anual situații financiare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Situațiile financiare trimestriale și anuale întocmite la nivelul activităților de trezorerie și contabilitate publică din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București se centralizează în situațiile financiare ale Trezoreriei centrale.

2.5. Monografia privind înregistrarea în contabilitatea unităților Trezoreriei Statului a principalelor operațiuni derulate prin bugetul Trezoreriei Statului și a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice

	Explicarea operațiunii	Cont debitor	Cont creditor
II.1.	Bugetul Trezoreriei Statului		
	VENITURI		
1.	Capitol/subcapitol de venituri bugetare 31.09.02 „Venituri din dobânzi aferente Trezoreriei Statului de la alte sectoare”:		
	- Înregistrarea dobânzilor de încasat aferente conturilor de disponibilități ale unităților	5187.01 Dobânzi de încasat	766.02 Venituri din dobânzi aferente

	Explicarea operațiunii	Cont debitor	Cont creditor
	Trezoreriei Statului fără casierii tezaur, deschise la instituții de credit	aferente disponibilităților – analitice pe instituții de credit	bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificăției bugetare
	- încasarea dobânzilor	5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificăției bugetare	5187.01 Dobânzi de încasat aferente disponibilităților – analitice pe instituții de credit
2.	Capitol/subcapitol de venituri bugetare 36.09.50 „Alte venituri”:		
	- înregistrarea comisioanelor percepute de Trezoreria Statului pentru serviciile prestate clienților și a prejudiciilor create ca urmare a afectării integrității disponibilităților bănești păstrate la Trezoreria Statului, după caz	4669 Creanțe ale bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe clienți	7514 Diverse venituri – analitice pe structura clasificăției bugetare
	- încasarea comisioanelor/recuperarea prejudiciilor suportate din bugetul Trezoreriei Statului	5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificăției bugetare	4669 Creanțe ale bugetului Trezoreriei Statului – analitice pe clienți
	CHELTUIELI		
A.	Capitolul de cheltuieli bugetare 51.09 „Autorități publice și acțiuni externe”		
I. I.1.	Titlul 20 „Bunuri și servicii” Articolul 20.01 „Bunuri și servicii”:		
a)	- Materiale consumabile (alineatul 01 „Furnituri de birou” – cont sintetic gr. II 3021; alineatul 02 „Materiale pentru curățenie” – cont sintetic gr. II 3028 și alineatul 06 „Piese de schimb” – cont sintetic gr. II 3024) - înregistrarea materialelor consumabile achiziționate de la furnizori, conform sumelor facturate	302 Materiale consumabile	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
	- darea în consum a materialelor consumabile (conturi sintetice de gr. II 6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare”, 6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile” și 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb”)	602 Cheltuieli cu materialele consumabile – analitice pe structura clasificăției bugetare	302 Materiale consumabile
b)	Cheltuieli privind energia și apa (alineatele 03 „Încălzit, iluminat și forță motrică” și 04 „Apă, canal, salubritate”) – înregistrarea consumurilor facturate	610 Cheltuieli privind energia și apa – analitice pe sursă de finanțare și pe structura clasificăției bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
c)	Alte servicii executate de terți (alineatele 07 „Transport” și 30 „Alte bunuri și servicii pentru întreținere și funcționare”) – valoarea altor servicii executate de terți, facturate	628.02 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți din bugetul Trezoreriei Statului	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
d)	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal (alineatul 05 „Carburanți și lubrifianți”, conturile sintetice gr. II 6241 sau	624 Cheltuieli cu transportul de bunuri și	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori

	Explicarea operațiunii	Cont debitor	Cont creditor
	6242, după caz) - contravaloarea transportului de bunuri și transportului de personal datorată terților	personal – analitice pe sursa de finanțare și pe structura clasificăției bugetare	
e)	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații (alineatul 08 „Poștă, telecomunicații, radio, tv, internet”) - valoarea serviciilor poștale și a taxelor de telecomunicații datorată terților - valoarea serviciilor poștale și a taxelor de telecomunicații datorată terților pentru care urmează să se primească facturi	% 626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații – analitice pe sursa de finanțare și pe structura clasificăției bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori 408 Furnizori – facturi nesosite
f)	Cheltuieli cu servicii bancare și asimilate (alineatul 09 „Materiale și prestări servicii cu caracter funcțional”)	627.02 Cheltuielile cu serviciile bancare și asimilate – analitice pe structura clasificăției bugetare	7709 Finanțarea de la bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificăției bugetare
I.2.	Articolul 20.02 „Reparații curente”		
	- valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți facturată	611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile – analitice pe sursa de finanțare și pe structura clasificăției bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
I.3.	Articolul 20.05 „Bunuri de natura obiectelor de inventar”		
	- valoarea la preț de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar achiziționate de la furnizori	3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
	- darea în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar	3032 Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință	3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie
	- înregistrarea scoaterii din evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar, pe baza procesului-verbal de predare-preluare prevăzut la cap. I „Reguli generale” pct. 3*)	603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar – analitice pe sursa de finanțare și pe structura clasificăției bugetare	% 3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie 3032 Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință
I.4.	Articolul 20.11 „Cărți, publicații și materiale documentare” - valoarea la preț de înregistrare a cărților, publicațiilor și materialelor documentare	602 Cheltuieli cu materialele consumabile – analitice pe sursa de finanțare și pe structura clasificăției bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
I.5.	Articolul 20.30 „Alte cheltuieli”		
a)	Alineatul 03 „Prime de asigurare non-viață” - valoarea primelor de asigurare datorată terților	613 Cheltuielile cu primele de asigurare –	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori

	Explicarea operațiunii	Cont debitor	Cont creditor
		analitice pe sursa de finanțare și pe structura clasificăției bugetare	
b)	Alineatul 04 „Chirii” - valoarea chiriilor datorată terților	612 Cheltuieli cu chiriile – analitice pe sursa de finanțare și pe structura clasificăției bugetare	401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului, analitice pe furnizori
II.	Titlul 59 „Alte cheltuieli” Alineatul 59.17 „Despăgubiri civile” - valoarea sumelor aferente prejudiciilor create ca urmare a afectării integrității disponibilităților bănești păstrate în Trezoreria Statului	679.02 Alte cheltuieli din bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificăției bugetare	7709 Finanțarea de la bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificăției bugetare
III. a)	Titlul 71 „Active nefinanciare” Articolul 71.01 „Active fixe” Alineatul 02 „Mașini, echipamente și mijloace de transport” - înregistrarea activelor fixe achiziționate (cu încadrarea în Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe)	213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	404 Furnizori de active fixe, analitice pe furnizori
b)	Alineatul 03 „Mobilier, aparatură birotică și alte active corporale” - înregistrarea activelor fixe achiziționate	214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale	404 Furnizori de active fixe, analitice pe furnizori
	- înregistrarea scoaterii din evidență a activelor fixe, pe baza procesului-verbal de predare-preluare prevăzut la cap. I „Reguli generale” pct. 3*)	658 Alte cheltuieli operaționale – analitice pe sursa de finanțare și pe structura clasificăției bugetare	% 213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații 214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale
IV.	Înregistrarea plății facturilor aferente operațiunilor prevăzute la pct. I și pct. III	% 401.09 Furnizori – bugetul Trezoreriei Statului 404 Furnizori de active fixe	7709 Finanțarea de la bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificăției bugetare
B.	Capitolul de cheltuieli bugetare 55.09 „Tranzacții privind datoria publică și împrumuturi”, titlul 30 „Dobânzi”		

*) Activele fixe și obiectele de inventar care se prelau în evidența contabilă și în patrimoniul direcțiilor generale a finanțelor publice județene și a municipiului București se înregistrează de acestea prin contul 779 „Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit”.

Explicarea operațiunii	Cont debitor	Cont creditor
- înregistrarea dobânzilor datorate disponibilitățile păstrate în contul Trezoreriei Statului Notă: Se înregistrează pe total dobânzi datorate într-o zi calendaristică, pe baza fișelor de calcul al dobânzii. În cazul dobânzilor la vedere care se achită în prima zi lucrătoare a lunii următoare celei de calcul, operațiunea se înregistrează în ultima zi lucrătoare a lunii pentru care se efectuează calculul dobânzii.	666.02 Cheltuieli privind dobânzile din bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificăției bugetare	5186.01 Dobânzi de plătit aferente disponibilităților
- înregistrarea dobânzilor plătite	5186.01 Dobânzi de plătit aferente disponibilităților	7709 Finanțarea de la bugetul Trezoreriei Statului – analitice pe structura clasificăției bugetare
ÎNCHIDEREA CONTURILOR DE VENITURI ȘI CHELTUIELI ȘI STABILIREA REZULTATULUI EXERCITIULUI CURENT		
Închiderea la sfârșitul perioadei de raportare a conturilor de venituri prin contul de rezultat patrimonial	7xx Conturi de venituri	121.11 Rezultatul patrimonial - bugetul Trezoreriei Statului
Închiderea la sfârșitul perioadei de raportare a conturilor de cheltuieli prin contul de rezultat patrimonial	121.11 Rezultatul patrimonial – bugetul Trezoreriei Statului	6xx Conturi de cheltuieli
Transferul rezultatului patrimonial asupra rezultatului reportat (excedent patrimonial) la începutul anului	121.11 Rezultatul patrimonial – bugetul Trezoreriei Statului	117.11 Rezultatul reportat – bugetul Trezoreriei Statului
Transferul rezultatului patrimonial asupra rezultatului reportat (deficit patrimonial) la începutul anului	117.11 Rezultatul reportat – bugetul Trezoreriei Statului	121.11 Rezultatul patrimonial – bugetul Trezoreriei Statului
Închiderea la sfârșitul perioadei de raportare a contului de finanțare de la bugetul Trezoreriei Statului prin contul de disponibil al bugetului Trezoreriei Statului (cu totalul plăților nete de casă, prin atribuirea unui cod aleatoriu pentru creditul contului 5241 „Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului”, și nu pe fiecare subdiviziune a clasificăției bugetare pe care au fost evidențiate veniturile încasate, conform O.M.F.P. nr. 59/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare ale instituțiilor publice la 31 decembrie 2010	7709 Finanțarea de la bugetul Trezoreriei Statului	5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului
Transferarea la sfârșitul anului a soldului contului de disponibil al bugetului Trezoreriei Statului în contul de rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent, astfel: – transferul soldului debitor al contului de disponibil al bugetului Trezoreriei Statului - transferul soldului creditor al contului de disponibil al bugetului Trezoreriei Statului	5242 Rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent 5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului	5241 Disponibil al bugetului Trezoreriei Statului 5242 Rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent

	Explicarea operațiunii	Cont debitor	Cont creditor
	Transferul în contul Trezoreriei centrale a rezultatului execuției bugetului Trezoreriei Statului la finele anului bugetar: - virare excedent - încasare deficit	481 Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate 5242 Rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent	5242 Rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent 481 Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate
	Înregistrarea în contabilitatea Trezoreriei centrale a preluării rezultatului execuției bugetului Trezoreriei Statului la finele anului bugetar: - preluare deficit - încasare excedent	481 Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate 5242 Rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent	5242 Rezultat al execuției bugetului Trezoreriei Statului din anul curent 481 Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate
II.2.	Cheltuielile bugetului de stat – MFP – Acțiuni generale		
1.	Capitolul 55.01 „Tranzacții privind datoria publică și împrumuturi” - titlul 30 „Dobânzi”, articolul 30.01 „Dobânzi aferente datoriei publice interne”, alineatul 30.01.01 „Dobânzi aferente datoriei publice interne directe”		
	- înregistrarea dobânzilor datorate	666.01 Cheltuieli privind dobânzile din bugetul de stat – analitice pe structura clasificăției bugetare	5186.xx Dobânzi de plătit
	- plata dobânzilor datorate	5186 Dobânzi de plătit	7701 Finanțarea de la bugetul de stat – analitice pe structura clasificăției bugetare
2.	Capitolul 56.01 „Transferuri cu caracter general între diferite nivele ale administrației”, subcapitolul 56.01.05 „Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale din Fondul de intervenție” - titlul 51 „Transferuri între unități ale administrației publice”, articolul 51.01 „Transferuri curente”, alineatul 51.01.06 „Transferuri din Fondul de intervenție”		
	- înregistrarea plăților efectuate:	671 Transferuri curente între unități ale administrației publice – analitice pe structura clasificăției bugetare	7701 Finanțarea de la bugetul de stat – analitice pe structura clasificăției bugetare
	Închiderea la sfârșitul perioadei de raportare a conturilor de cheltuieli prin contul de rezultat patrimonial	121.09 Rezultatul patrimonial – bugetul de stat	6xx Conturi de cheltuieli
	Închiderea la sfârșitul perioadei de raportare a conturilor de finanțare de la bugetul de stat – Ministerul Finanțelor Publice – Acțiuni generale – atât în contabilitatea unităților Trezoreriei Statului, cât și în contabilitatea Trezoreriei centrale	7701 Finanțarea de la bugetul de stat	121.09 Rezultatul patrimonial – bugetul de stat

Articolul 39. Execuția bugetară

(1) La încheierea exercițiului financiar, în contabilitatea Trezoreriei Statului se procedează la încheierea execuției bugetare potrivit normelor metodologice emise de Ministerul Economiei și Finanțelor, după cum urmează:

a) încheierea execuției bugetului de stat se efectuează de către unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului;

b) încheierea execuției bugetului asigurărilor sociale de stat se efectuează de către unitățile Ministerului Muncii, Familiei și Egalității de Șanse;

c) încheierea execuției bugetelor locale se efectuează de ordonatorii principali de credite ai bugetelor locale.

(2) Ministerul Economiei și Finanțelor întocmește trimestrial și anual bilanțul general al Trezoreriei Statului, în structura stabilită de acesta, care se aprobă în condițiile legii.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2012;
- O.M.F.P. nr. 1543/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contabilitatea operațiunilor derulate prin bugetul Trezoreriei Statului și a cheltuielilor efectuate din bugetul Ministerului Finanțelor Publice – Acțiuni generale, specifice unităților teritoriale ale Trezoreriei Statului;
- O.U.G. nr. 146/2002 privind formarea și utilizarea resurselor derulate prin trezoreria statului;
- H.G. nr. 78/1992 privind organizarea și funcționarea trezoreriei finanțelor publice.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește regulile aplicate la încheierea execuției bugetare.

II. Comentariu

2.1. Încasarea veniturilor bugetare

Sumele aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor obligații către bugetul general consolidat, cu termene de plată scadente până la finele anului 2013, se achită de către persoanele juridice și fizice prin virament, potrivit programului stabilit de instituțiile de credit sau unitățile Trezoreriei Statului, după caz, la care au conturile deschise, astfel încât sumele respective să fie încasate în contul curent general al Trezoreriei Statului până la data de 31 decembrie 2013.

Instituțiile de credit vor lua măsuri pentru asigurarea decontării tuturor ordinelor de plată pentru Trezoreria Statului (OPT) reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat, inclusiv a sumelor în numerar achitate de persoanele fizice către bugete, potrivit convențiilor încheiate în acest scop cu unitățile subordonate ale Ministerului Finanțelor Publice, cu autoritățile administrației publice locale sau cu alte instituții publice, după caz, prezentate de către clienți, astfel încât până la data de 31 decembrie 2013 sumele respective să fie încasate în contul curent general al Trezoreriei Statului.

În cursul lunii decembrie 2013, organele fiscale competente vor lua măsurile necesare pentru clarificarea și distribuirea, până la finele anului, în conturile corespunzătoare de venituri bugetare, a tuturor sumelor încasate în conturile unice reprezentând obligații fiscale.

Eventualele sume încasate în conturile unice, rămase neclarificate la finele anului 2013, pot fi distribuite/compensate din oficiu de către organele fiscale competente, cu data operațiunii 31 decembrie 2013.

La finele anului 2013, în conturile 20.47.01.01 „Venituri ale bugetului de stat – Sume încasate pentru bugetul de stat în contul unic, în curs de distribuire” și 22.47.03.02 „Venituri ale bugetului asigurărilor sociale de stat – Contribuții către bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru șomaj și bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate încasate în contul unic, în curs de distribuire” pot rămâne numai sumele virate în cuantum mai mare decât suma obligațiilor fiscale datorate, după efectuarea tuturor operațiunilor de distribuire, inclusiv de compensare din oficiu.

2.2. Încheierea execuției bugetare la instituțiile publice

Ordonatorii principali de credite finanțați din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale pot deschide credite bugetare instituțiilor din subordine, inclusiv, asigurându-se astfel timpul necesar efectuării cheltuielilor până la finele anului. Repartizarea/retragerea creditelor bugetare deschise poate fi efectuată de către ordonatorii principali și secundari de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și bugetelor fondurilor speciale, cu respectarea regulilor aplicabile.

Instituțiile și autoritățile publice autonome, instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii, instituțiile publice finanțate din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și bugetele fondurilor speciale, după caz, ale căror bugete de venituri și cheltuieli nu sunt aprobate până la finele anului 2013 pot efectua cheltuieli în anul 2014, până la aprobarea bugetelor de venituri și cheltuieli, în cadrul limitelor lunare de cheltuieli care nu pot depăși, de regulă, 1/12 din prevederile bugetului anului precedent, cu excepția cazurilor deosebite, temeinic justificate de către ordonatorul de credite.

Instituțiile publice care au acordat avansuri pentru realizarea unor acțiuni și categorii de cheltuieli finanțate din fonduri publice vor lua măsuri pentru recuperarea și justificarea acestora de către contractori sau alți beneficiari de avansuri.

Valuta achiziționată de către instituțiile publice finanțate integral sau parțial de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale și bugetele locale pentru efectuarea de cheltuieli, rămasă neutilizată, se schimbă în lei până la finalul lunii decembrie 2013 prin instituțiile de credit prin care aceasta a fost achiziționată, iar cu contravaloarea în lei se reconstituie plățile de casă, la subdiviziunile corespunzătoare de cheltuieli. Până la același termen, instituțiile publice vor schimba în lei sumele reprezentând venituri bugetare încasate în valută, prin instituțiile de credit prin care acestea au fost încasate, sumele respective urmând a fi virate în conturile bugetelor cărora se cuvin, deschise la unitățile Trezoreriei Statului.

Garanțiile în valută depuse la unitățile vamale, aflate în conturi deschise la instituții de credit, se reportează în anul următor pentru a fi utilizate în scopul pentru care au fost constituite.

Disponibilitățile rămase în contul instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale sau bugetele locale, după caz, după efectuarea operațiunilor de regularizare în limita subvențiilor primite, se reportează în anul următor cu aceeași destinație.

Pentru operațiunile aferente datei de 31 decembrie 2013, înregistrate de unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului în contul 61.99 „Operațiuni în curs de lămurire” pentru care au fost epuizate toate posibilitățile de înregistrare în conturile corecte, se întocmesc returnări la încasare. Returnările la încasare se înregistrează ca operațiuni ale anului 2014. Eventualele plăți dispuse de instituțiile publice, la finele anului 2013, aferente unor cheltuieli angajate, lichidate, ordonanțate și plătite în limita creditelor bugetare aprobate în bugetul anului 2013 și care sunt returnate în anul 2014 ca urmare a unor erori de completare a ordinelor de plată, pot fi reinițiate la plată din conturile în care sumele respective au fost încasate, fără afectarea bugetului anului 2014.

2.3. Regularizări financiare cu bugetul de stat și bugetele locale de către regiile autonome, societățile sau companiile naționale și societățile comerciale

Regiile autonome, societățile sau companiile naționale și societățile comerciale care au beneficiat în anul 2013 de subvenții ori transferuri de la bugetul de stat sau de la bugetele

locale, după caz, au obligația de a verifica, pe baza deconturilor anuale, dacă alocațiile bugetare primite sunt justificate și, în cazul în care se constată că s-au primit sume în plus, acestea vor fi restituite bugetului de stat ori bugetelor locale. Ordonatorii de credite au obligația de a comunica operatorilor economici cărora le-au acordat subvenții sau transferuri conturile de cheltuieli bugetare în care se restituie sumele alocate în plus.

Articolul 40. Bilanțul instituțiilor publice

(1) Ministerul Economiei și Finanțelor întocmește anual bilanțul instituțiilor publice.

(2) Bilanțul anual al instituțiilor publice, în structura stabilită de Ministerul Economiei și Finanțelor, se prezintă Guvernului pentru adoptare odată cu contul general anual de execuție a bugetului de stat.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 1720/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2012;
- Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice;
- O.M.F.P. nr. 1792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește metodologia privind bilanțul anual al instituțiilor publice, respectiv stabilirea procedurilor, a persoanelor implicate și a documentelor privind execuția cheltuielilor care se efectuează din fonduri publice.

II. Comentariu

2.1. Angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale

Instituțiile publice, indiferent de subordonare și de modul de finanțare a cheltuielilor, au obligația să respecte procedurile privind parcurgerea celor patru faze ale execuției bugetare a cheltuielilor, respectiv angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor, precum și să organizeze, să conducă evidența și să raporteze angajamentele bugetare și legale începând cu anul bugetar 2003. Execuția bugetară se bazează pe principiul separării atribuțiilor persoanelor care au calitatea de ordonator de credite de atribuțiile persoanelor care au calitatea de contabil. Ordonatorii de credite sunt autorizați să angajeze, să lichideze și să ordonanțeze cheltuieli pe parcursul exercițiului bugetar, în limita creditelor bugetare aprobate, iar plata cheltuielilor se efectuează de persoanele autorizate care, potrivit legii, poartă denumirea generică de contabil. Operațiunile specifice angajării, lichidării și ordonanțării cheltuielilor sunt în competența ordonatorilor de credite și se efectuează pe baza propunerilor compartimentelor de specialitate ale instituției publice. Ordonatorii de credite pot delega această calitate înlocuitorilor de drept, secretarilor generali sau altor persoane împuternicite în acest scop. Actele de delegare a atribuțiilor desemnează persoanele din cadrul instituțiilor publice împuternicite să semneze pentru și în numele ordonatorilor de credite. În actul de delegare trebuie să se specifice limitele și condițiile delegării, respectiv atribuțiile persoanelor delegate să semneze documentele de angajare, lichidare și ordonanțare a cheltuielilor, precum și subdiviziunile clasificăției bugetului

aprobat pentru care au fost împuternicite să efectueze aceste operațiuni și termenul de valabilitate a împuternicirii. Actele de delegare, însoțite de speciamentele de semnături ale persoanelor care au fost împuternicite, trebuie comunicate: persoanelor împuternicite; conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil) care nu poate efectua nicio plată ordonanțată de o persoană care nu a fost împuternicită în acest sens; persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu.

2.1.1. Angajarea cheltuielilor

Sumele aprobate prin buget drept cheltuieli reprezintă limite maxime care nu pot fi depășite. Creditul de angajament reprezintă limita maximă a cheltuielilor ce pot fi angajate în timpul exercițiului bugetar, în limitele aprobate. Creditul bugetar este suma aprobată prin buget, reprezentând limita maximă până la care se pot ordona și efectua plăți în cursul anului bugetar pentru angajamentele contractate în cursul exercițiului bugetar și/sau din exerciții anterioare pentru acțiuni multianuale, respectiv se pot angaja, ordona și efectua plăți din buget pentru celelalte acțiuni. Acțiunile multianuale reprezintă programe, proiecte și altele asemenea care se desfășoară pe o perioadă mai mare de un an și dau naștere la credite de angajament și credite bugetare. Fondurile aferente acestor acțiuni multianuale se vor evidenția sub forma creditelor de angajament și a creditelor bugetare, în anexele la bugetele ordonatorilor principali de credite. Pentru acțiunile multianuale se înscriu distinct în buget creditele de angajament și creditele bugetare. Pentru acțiunile multianuale, ordonatorii de credite încheie angajamente legale în limita creditelor de angajament aprobate în buget pentru exercițiul bugetar respectiv.

Cheltuielile de investiții se angajează individual în cadrul angajamentelor multianuale care reprezintă limita superioară de angajare.

Toate angajamentele legale din care rezultă o cheltuială pentru investiții publice sau alte cheltuieli asimilate investițiilor, cofinanțate de o instituție internațională, se vor efectua în conformitate cu prevederile acordului de finanțare.

Creditele bugetare aferente acțiunilor multianuale reprezintă limita superioară a cheltuielilor care urmează a fi ordonate și plătite în cursul exercițiului bugetar. Plățile respective sunt aferente angajamentelor legale efectuate în limita creditelor de angajament aprobate în exercițiul bugetar curent sau în exercițiile bugetare anterioare.

Angajarea cheltuielilor bugetare, altele decât cele care privesc acțiuni multianuale, se face numai în limita creditelor bugetare aprobate.

Ordonatorii de credite au obligația de a angaja și de a utiliza creditele bugetare numai în limita prevederilor și potrivit destinațiilor aprobate, pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituțiilor publice și cu respectarea dispozițiilor legale.

Angajarea oricărei cheltuieli din fonduri publice îmbracă două forme de angajamente:

a) Angajamentul legal – fază în procesul execuției bugetare, reprezentând orice act juridic din care rezultă sau ar putea rezulta o obligație pe seama fondurilor publice.

Angajamentul legal trebuie să se prezinte sub formă scrisă și să fie semnat de ordonatorul de credite. Angajamentul legal ia forma unui contract de achiziție publică, comandă, convenție, contract de muncă, acte de control, acord de împrumut etc.

În toate actele juridice prin care se contractează o datorie a statului rezultată din contractarea unor împrumuturi interne sau externe sau o datorie rezultată dintr-un contract, comandă etc. trebuie să se facă mențiuni cu privire la instituția care are prevăzute în buget creditele aferente angajamentului respectiv și subdiviziunea bugetară la care sunt prevăzute acestea și de la care urmează să se facă plata. Sarcina înscrierii datelor respective revine compartimentelor de specialitate care elaborează proiectele angajamentelor legale.

Înainte de a angaja și a utiliza creditele bugetare, respectiv înainte de a lua orice măsură care ar produce o cheltuială, ordonatorii de credite trebuie să se asigure că măsura luată respectă principiile unei bune gestiuni financiare, ale unui management financiar sănătos, în special ale economiei și eficienței cheltuielilor.

În acest scop, utilizarea creditelor bugetare trebuie să fie precedată de o evaluare care să asigure faptul că rezultatele obținute sunt corespunzătoare resurselor utilizate.

Proiectele angajamentelor legale reprezintă decizii de principiu luate de ordonatorii de credite, care implică o obligație de efectuare a unei cheltuieli față de terțe persoane.

Aceste proiecte de angajamente legale nu pot fi aprobate de către ordonatorul de credite decât dacă au primit în prealabil viza de control financiar preventiv propriu în condițiile legii.

Angajarea și ordonanțarea cheltuielilor se efectuează numai cu viza prealabilă de control financiar preventiv propriu, potrivit dispozițiilor legale.

La Instituțiile publice la care operațiunile sunt supuse controlului financiar preventiv delegat, angajarea și ordonanțarea cheltuielilor se efectuează și cu viza prealabilă a controlorului delegat, conform legislației în vigoare.

Angajarea cheltuielilor se efectuează în tot cursul exercițiului bugetar, astfel încât să existe certitudinea că bunurile și serviciile care fac obiectul angajamentelor vor fi livrate, respectiv prestate, și se vor plăti în exercițiul bugetar respectiv.

Ordonatorii de credite nu pot angaja cheltuieli într-o perioadă în care se știe că bunul, lucrarea sau serviciul nu va putea fi executat, recepționat și plătit până la data de 31 decembrie a exercițiului bugetar curent, respectiv ultima zi de plată prevăzută în Programul calendaristic pentru derularea principalelor operațiuni de încheiere a exercițiului bugetar, cu excepția acțiunilor multianuale.

În situația în care, din motive obiective, angajamentele legale de cheltuieli nu pot fi plătite până la finele anului, acestea se vor plăti din creditele bugetare ale exercițiului bugetar următor.

Ordonatorilor de credite li se interzice să ia cu bună știință măsuri care au ca obiect angajarea de cheltuieli peste sumele aprobate în buget, la partea de cheltuieli, cu excepția angajamentelor multianuale efectuate în condițiile legii.

Ordonatorii de credite nu pot încheia niciun angajament legal cu terțe persoane fără viza de control financiar preventiv propriu decât în condițiile autorizate de lege.

După semnarea angajamentului legal de către ordonatorul de credite, acesta se transmite compartimentului de contabilitate pentru înregistrare în evidența cheltuielilor angajate.

b) Angajamentul bugetar – orice act prin care o autoritate competentă, potrivit legii, afectează fonduri publice unor anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate.

În aplicarea principiului anualității, potrivit căruia „plățile efectuate în cursul unui an bugetar în contul unui buget aparțin exercițiului corespunzător de execuție a bugetului respectiv”, și a prevederilor legale, potrivit cărora pentru a efectua o plată este obligatorie parcurgerea prealabilă a celor trei faze, respectiv angajarea, lichidarea, ordonanțarea, se impune punerea în rezervă a creditelor bugetare angajate, astfel încât toate angajamentele legale încheiate în cursul unui exercițiu bugetar sau în exercițiile precedente de ordonatorul de credite sau de alte persoane împuternicite să poată fi plătite în cursul exercițiului bugetar respectiv, în limita creditelor bugetare aprobate.

În vederea respectării acestei cerințe, angajamentul bugetar prin care au fost rezervate fonduri publice unei anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate, precedă angajamentul legal.

Este interzis ordonatorilor de credite aprobarea unor angajamente legale fără asigurarea că au fost rezervate și fondurile publice necesare plății acestora în exercițiul bugetar, cu excepția acțiunilor multianuale.

Valoarea angajamentelor legale nu poate depăși valoarea angajamentelor bugetare și, respectiv, a creditelor bugetare aprobate, cu excepția angajamentelor legale aferente acțiunilor multianuale care nu pot depăși creditele de angajament aprobate în buget.

Angajarea cheltuielilor trebuie să se facă întotdeauna în limita disponibilului de credite bugetare și, respectiv, în limita disponibilului de credite de angajament pentru acțiuni multianuale.

În scopul garantării acestei reguli, angajamentele legale, respectiv toate actele prin care statul sau unitățile administrativ-teritoriale contractează o datorie față de terții creditori, sunt

precedate de angajamente bugetare, respectiv de rezervarea creditelor necesare plății angajamentelor legale.

Angajamentele bugetare pot fi:

b¹) angajamente bugetare individuale;

Angajamentul bugetar individual este un angajament specific unei anumite operațiuni noi care urmează să se efectueze.

Angajamentul bugetar individual se prezintă la viză persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu în același timp cu proiectul angajamentului legal individual.

b²) angajamente bugetare globale.

Pentru cheltuieli curente de natură administrativă, ce se efectuează în mod repetat pe parcursul aceluiași exercițiu bugetar, se pot întocmi propuneri de angajamente legale provizorii, materializate în bugete previzionale, care se înaintează pentru viza de control financiar preventiv propriu împreună cu angajamentele bugetare globale.

Angajamentul bugetar global este un angajament bugetar aferent angajamentului legal provizoriu care privește cheltuielile curente de funcționare de natură administrativă, cum ar fi:

- cheltuieli de deplasare;
- cheltuieli de protocol;
- cheltuieli de întreținere și gospodărie (încălzit, iluminat, apă, canal, salubritate, poștă, telefon, radio, furnituri de birou etc.);
- cheltuieli cu asigurările;
- cheltuieli cu chiriile;
- cheltuieli cu abonamentele la reviste, buletine lunare etc.

Modelul angajamentului bugetar este prezentat în anexa nr. 2 la prezentele norme metodologice.

În cazul angajamentelor legale provizorii, ordonatorul de credite verifică faptul ca angajamentele legale individuale încheiate să nu depășească valoarea angajamentelor provizorii care au fost emise anterior.

Angajamentele legale individuale aprobate până la finele anului, acoperite de aceste angajamente legale provizorii, nu trebuie înaintate pentru viza de control financiar preventiv propriu.

Angajamentele legale individuale care depășesc valoarea angajamentelor legale provizorii se supun vizei de control financiar preventiv.

Angajamentele bugetare se realizează prin emiterea unui document scris privind angajamentul bugetar individual și angajamentul bugetar global, prin care se certifică existența unor credite bugetare disponibile și se pun în rezervă (se blochează) creditele aferente unei cheltuieli, potrivit destinației prevăzute în buget.

Propunerile de angajamente se înaintează din timp persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu, pentru a da posibilitate acesteia să își exercite atribuțiile conform legii.

Propunerile de angajare a cheltuielilor trebuie însoțite de toate documentele justificative aferente și, dacă este cazul, de orice alte documente și informații solicitate de către persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu.

La finele anului, persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu analizează modul de realizare a cheltuielilor care au făcut obiectul angajamentelor bugetare globale, precum și dacă totalul angajamentelor legale individuale aferente acestora este la nivelul angajamentelor legale provizorii.

În cazul în care nu există diferențe semnificative între cheltuielile previzionate și cele definitive, persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu avizează angajamentul bugetar global care devine definitiv.

Dacă persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu constată diferențe semnificative, atunci poate hotărî asupra includerii în viitor a cheltuielilor de natura

celor care au făcut obiectul angajamentelor bugetare globale în categoria angajamentelor bugetare individuale.

Avizarea constă în semnarea de către persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu sau înlocuitorul de drept al acesteia a propunerii de angajare a unei cheltuieli și a angajamentului bugetar, care vor fi ștampilate și datate.

Avizarea proiectelor de angajamente legale se poate face după îndeplinirea următoarelor condiții:

a) proiectul de angajament legal a fost prezentat în conformitate cu prezentele norme metodologice;

b) existența creditelor bugetare disponibile la subdiviziunea corespunzătoare din bugetul aprobat;

c) proiectul de angajament legal se încadrează în limitele angajamentului bugetar, stabilite potrivit legii;

d) proiectul de angajament legal respectă toate prevederile legale care îi sunt aplicabile, în vigoare la data efectuării sale (controlul de legalitate);

e) proiectul de angajament legal respectă sub toate aspectele ansamblul principiilor și regulilor procedurale și metodologice care sunt aplicabile categoriei de cheltuieli din care fac parte (controlul de regularitate).

Persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu poate să refuze acordarea vizei dacă se consideră că nu sunt îndeplinite condițiile menționate mai sus.

După avizarea angajamentului bugetar individual sau global, după caz, de către persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu, acesta se semnează de ordonatorul de credite și se transmite compartimentului de contabilitate pentru înregistrare în evidența cheltuielilor angajate.

Creditele bugetare neangajate, precum și creditele bugetare angajate și neutilizate până la finele exercițiului bugetar sunt anulate de drept.

Orice cheltuială angajată și neplătită până la data de 31 decembrie a exercițiului bugetar curent se va plăti în contul bugetului pe anul următor din creditele bugetare aprobate în acest scop.

Această cheltuială trebuie să se raporteze la finele anului curent pe baza datelor din contabilitatea cheltuielilor angajate.

În angajamentele legale individuale și cele provizorii, precum și în angajamentele bugetare individuale sau globale se precizează subdiviziunile bugetul aprobat.

Salariile personalului cuprins în statele de funcții anexate bugetului aprobat și obligațiile aferente acestora, pensiile și ajutoarele sociale stabilite conform legilor în vigoare, precum și cheltuielile cu dobânzile și alte cheltuieli aferente datoriei publice se consideră angajamente legale și bugetare de la data de 1 ianuarie a fiecărui an cu întreaga sumă a creditelor bugetare aprobate.

În situația în care se impune majorarea sau diminuarea unor angajamente legale, este necesară elaborarea unor propuneri de modificare a angajamentelor legale și bugetare inițiale, însoțite de memorii justificative.

2.1.2. Lichidarea cheltuielilor

Este faza în procesul execuției bugetare în care se verifică existența angajamentelor, se determină sau se verifică realitatea sumei datorate, se verifică condițiile de exigibilitate ale angajamentului legal pe baza documentelor justificative care să ateste operațiunile respective.

Verificarea existenței obligației de plată se realizează prin verificarea documentelor justificative din care să rezulte pretenția creditorului, precum și realitatea „serviciului efectuat” (bunurile au fost livrate, lucrările executate și serviciile prestate sau, după caz, existența unui titlu care să justifice plata: titlu executoriu, acord de împrumut, acord de grant etc.).

Salariile și indemnizațiile vor fi lichidate în baza statelor de plată colective, întocmite de compartimentul de specialitate, cu excepția cazurilor în care este necesară lichidarea individuală.

Determinarea sau verificarea existenței sumei datorate creditorului se efectuează de către persoana împuternicită de ordonatorul de credite, pe baza datelor înscrise în factură și a documentelor întocmite de comisia de recepție constituită potrivit legii (proces-verbal de recepție – cod 14-2-5, proces-verbal de recepție provizorie – cod 14-2-5/a, proces-verbal de punere în funcțiune – cod 14-2-5/b, în cazul mijloacelor fixe, nota de recepție și constatare de diferențe – cod 14-3-1A, în cazul bunurilor de natura stocurilor, și alte documente prevăzute de lege, după caz).

Documentele care atestă bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate sau din care reies obligații de plată certe se vizează pentru „bun de plată” de ordonatorul de credite sau de persoana delegată cu aceste atribuții, prin care se confirmă că:

- bunurile furnizate au fost recepționate, cu specificarea datei și a locului primirii;
- lucrările au fost executate și serviciile prestate;
- bunurile furnizate au fost înregistrate în gestiune și în contabilitate, cu specificarea gestiunii și a notei contabile de înregistrare;
- condițiile cu privire la legalitatea efectuării rambursărilor de rate sau a plăților de dobânzi la credite ori împrumuturi contractate/garantate sunt îndeplinite;
- alte condiții prevăzute de lege sunt îndeplinite.

Prin acordarea semnăturii și mențiunii „bun de plată” pe factură, se atestă că serviciul a fost efectuat corespunzător de către furnizor și că toate pozițiile din factură au fost verificate.

Condițiile de exigibilitate a obligației se verifică pe baza datelor cuprinse în angajamentele legale, care trebuie să cuprindă și date cu privire la termenele de plată a obligației.

Persoana împuternicită să efectueze lichidarea cheltuielilor verifică personal documentele justificative și confirmă pe propria răspundere că această verificare a fost realizată.

Documentele care atestă parcurgerea fazei de lichidare a cheltuielilor stau la baza înregistrării în contabilitatea patrimonială a instituției publice pentru reflectarea serviciului efectuat și a obligației de plată față de terții creditor.

2.1.3. Ordonanțarea cheltuielilor

Este faza în procesul execuției bugetare în care se confirmă că livrările de bunuri au fost efectuate sau alte creanțe au fost verificate și că plata poate fi realizată. Persoana desemnată de ordonatorul de credite confirmă că există o obligație certă și o sumă datorată, exigibilă la o anumită dată, și în acest caz ordonatorul de credite bugetare poate emite „ordonanțarea de plată” pentru efectuarea plății.

Ordonanțarea de plată este documentul intern prin care ordonatorul de credite dă dispoziție conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil) să întocmească instrumentele de plată a cheltuielilor.

Modelul formularului „ordonanțare de plată” este prezentat în anexa nr. 3 la prezentele norme metodologice.

Ordonanțarea de plată trebuie să conțină date cu privire la:

- exercițiul bugetar în care se înregistrează plata;
- subdiviziunea bugetară la care se înregistrează plata;
- suma de plată (în cifre și litere) exprimată în monedă națională sau în monedă străină, după caz;
- datele de identificare a beneficiarului plății;
- natura cheltuielilor;
- modalitatea de plată.

La înscrierea informațiilor în coloana 1 „Disponibil înaintea efectuării plății” din formularul „Ordonanțare de plată” se va ține cont de angajamentele bugetare evidențiate în contul 8066

„Angajamente bugetare”, precum și de plățile efectuate din contul 770 „Finanțarea de la buget” sau din alte conturi de disponibilități, după caz, dar și de cheltuielile care au fost angajate, lichidate și ordonanțate anterior și care nu au apărut decontate în extrasul de cont la momentul întocmirii formularului „Ordonanțare de plată”.

Ordonanțarea de plată este datată și semnată de ordonatorul de credite sau de persoana delegată cu aceste atribuții.

Ordonanțarea de plată va fi însoțită de documentele justificative în original și va purta viza persoanelor autorizate din compartimentele de specialitate, care să confirme corectitudinea sumelor de plată, livrarea și recepționarea bunurilor, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor, existența unui alt titlu care să justifice plata, precum și, după caz, înregistrarea bunurilor în gestiunea instituției și în contabilitatea acesteia.

Facturile în original sau alte documente întocmite în vederea plății cheltuielilor vor purta obligatoriu numărul, data notei contabile și semnătura persoanei care a înregistrat în contabilitate lichidarea cheltuielilor.

În cazuri excepționale, când nu este posibilă prezentarea documentelor justificative în original, vor fi acceptate și copii ale documentelor justificative, certificate pentru conformitatea cu originalul de către ordonatorul de credite sau de persoana delegată cu aceste atribuții.

În situația în care, în conformitate cu prevederile contractuale, urmează să se efectueze plata în rate a bunurilor livrate, lucrărilor executate și a serviciilor prestate, se vor avea în vedere următoarele:

- prima ordonanțare de plată va fi însoțită de documentele justificative care dovedesc obligația către creditor pentru plata ratei respective;

- ordonanțările de plată ulterioare vor face referire la documentele justificative deja transmise conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil).

La emiterea ordonanțării de plată finale ordonatorul de credite confirmă că operațiunea s-a finalizat.

Înainte de a fi transmisă compartimentului financiar (financiar-contabil) pentru plată, ordonanțarea de plată se transmite pentru avizare persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu.

Scopul acestei avizări este de a stabili că:

- ordonanțarea de plată a fost emisă corect;
- ordonanțarea de plată corespunde cu cheltuielile angajate și suma respectivă este exactă;
- cheltuiala este înscrisă la subdiviziunea corespunzătoare din bugetul aprobat;
- există credite bugetare disponibile;
- documentele justificative sunt în conformitate cu reglementările în vigoare;
- numele și datele de identificare ale creditorului sunt corecte.

Nicio ordonanțare de plată nu poate fi prezentată spre semnare ordonatorului de credite, decât după ce persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu a acordat viza.

Persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu se asigură că ordonanțările supuse vizei se referă la angajamente de cheltuieli deja vizate și că sunt îndeplinite condițiile de lichidare a angajamentelor.

Ordonanțările de plată nevizate de persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu sunt nule și fără valoare pentru conducătorul compartimentului financiar (financiar-contabil) care urmează să facă plata, dacă nu sunt autorizate în condițiile prevăzute de lege.

După aprobare, ordonanțarea de plată împreună cu toate documentele justificative în original se înaintează conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil) pentru plată.

Primele trei faze ale procesului execuției bugetare a cheltuielilor se realizează în cadrul instituției publice, răspunderea pentru angajarea, lichidarea și ordonanțarea cheltuielilor revenindu-i ordonatorului de credite bugetare sau persoanelor împuternicite să exercite această calitate prin delegare, potrivit legii.

2.1.4. Plata cheltuielilor

Plata cheltuielilor este faza finală a execuției bugetare prin care instituția publică este eliberată de obligațiile sale față de terții-creditori.

Plata cheltuielilor se efectuează de persoanele autorizate care, potrivit legii, poartă denumirea generică de contabil, în limita creditelor bugetare și destinațiilor aprobate în condițiile dispozițiilor legale, prin unitățile de trezorerie și contabilitate publică la care își au conturile deschise, cu excepția plăților în valută, care se efectuează prin bănci, sau a altor plăți prevăzute de lege să se efectueze prin bănci.

Plata cheltuielilor este asigurată de șeful compartimentului financiar (financiar-contabil) în limita creditelor bugetare deschise și neutilizate sau a disponibilităților aflate în conturi, după caz.

În cazul instituțiilor publice care nu au în structura lor un compartiment financiar sau financiar-contabil, plata cheltuielilor se va efectua de către persoana desemnată de ordonatorul de credite să îndeplinească această atribuție în cadrul instituției publice.

Instrumentele de plată utilizate de instituțiile publice, respectiv cecul de numerar și ordinul de plată pentru trezoreria statului (OPHT), se semnează de două persoane autorizate în acest sens, dintre care prima semnătură este cea a conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil), iar a doua, a persoanei cu atribuții în efectuarea plății.

Plata se efectuează de conducătorul compartimentului financiar (financiar-contabil) numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- cheltuielile care urmează să fie plătite au fost angajate, lichidate și ordonanțate;
- există credite bugetare deschise/repartizate sau disponibilități în conturi de disponibil;
- subdiviziunea bugetului aprobat de la care se efectuează plata este cea corectă și corespunde naturii cheltuielilor respective;
- există toate documentele justificative care să justifice plata;
- semnăturile de pe documentele justificative aparțin ordonatorului de credite sau persoanelor desemnate de acesta să exercite atribuții ce decurg din procesul executării cheltuielilor bugetare, potrivit legii;
- beneficiarul sumelor este cel îndreptățit potrivit documentelor care atestă serviciul efectuat;
- suma datorată beneficiarului este corectă;
- documentele de angajare și ordonanțare au primit viza de control financiar preventiv propriu;
- documentele sunt întocmite cu toate datele cerute de formular;
- alte condiții prevăzute de lege.

Nu se poate efectua plata:

- în cazul în care nu există credite bugetare deschise și/sau repartizate ori disponibilitățile sunt insuficiente;
- când nu există confirmarea serviciului efectuat și documentele nu sunt vizate pentru „bun de plată”;
- când beneficiarul nu este cel față de care instituția are obligații;
- când nu există viza de control financiar preventiv propriu pe ordonanțarea de plată și nici autorizarea prevăzută de lege.

În cazul constatării unei erori în legătură cu plata ce urmează să fie efectuată, conducătorul compartimentului financiar (financiar-contabil) suspendă plata.

Motivele deciziei de suspendare a plății se prezintă într-o declarație scrisă care se trimite ordonatorului de credite și spre informare persoanei desemnate să exercite controlul financiar preventiv propriu.

Ordonatorul de credite poate solicita în scris și pe propria răspundere efectuarea plăților.

În vederea efectuării cheltuielilor, instituțiile publice au obligația de a prezenta unităților de trezorerie și contabilitate publică la care au conturile deschise bugetul de venituri și cheltuieli aprobat și repartizat pe trimestre, pe modelele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice.

Pentru efectuarea cheltuielilor de capital, instituțiile publice vor prezenta unităților de trezorerie și contabilitate publică și programul de investiții aprobat în condițiile legii.

Creditele bugetare aprobate în buget vor putea fi utilizate la cererea ordonatorilor de credite numai după deschiderea de credite de către ordonatorii principali de credite, repartizarea creditelor bugetare pentru bugetul propriu și pentru ordonatorii de credite secundari sau terțiari, după caz, și/sau alimentarea cu fonduri a conturilor deschise pe seama acestora.

Deschiderea conturilor de cheltuieli și de disponibilități de către instituțiile publice se efectuează potrivit normelor privind organizarea și funcționarea trezoreriilor statului.

Dreptul de administrare și dispoziție asupra conturilor de cheltuieli bugetare sau de disponibil, deschise la unitățile de trezorerie și contabilitate publică și bănci, se va exercita în mod exclusiv de către instituțiile publice pe seama cărora au fost deschise, prin persoanele special împuternicite în acest sens, după comunicarea către trezorerie sau bancă a împuternicirilor și a fișelor cu speciemenle de semnături ale persoanelor abilitate să efectueze plata, împreună cu amprenta ștampilei.

Ordinele de plată se emit pe numele fiecărui creditor. Acestea vor fi datate și vor avea înscrise în spațiul rezervat obiectul plății și subdiviziunea bugetului aprobat de la care se face plata.

Ordinele de plată se înscriu într-un registru distinct, vor purta un număr de ordine unic, începând cu numărul 1, în ordine crescătoare, pentru fiecare ordonator de credite și pentru fiecare exercițiu bugetar.

Un ordin de plată nu poate cuprinde plăți referitoare la mai multe subdiviziuni ale bugetului aprobat.

Ordinele de plată se emit pe baza documentelor justificative din care să reiasă că urmează să se achite integral sau parțial o datorie contractată și justificată.

Se exceptează de la această regulă ordinele de plată ce se emit pentru plata de avansuri.

Acțiunile și categoriile de cheltuieli pentru care se pot acorda plăți în avans din fonduri publice sunt cele stabilite prin hotărâri ale Guvernului.

Sumele reprezentând plăți în avans nejustificate prin bunuri livrate, lucrări executate și servicii prestate până la sfârșitul anului se recuperează de către instituția publică care a acordat avansurile și se vor restitui bugetului din care au fost acordate, cu perceperea dobânzilor și penalităților de întârziere aferente, potrivit legii.

Din conturile de cheltuieli bugetare sau de disponibilități, după caz, instituțiile publice pot ridica, pe bază de cecuri pentru ridicare de numerar, numerarul pentru efectuarea plăților de salarii, premii, deplasări, precum și pentru alte cheltuieli care nu se pot efectua prin virament, cum ar fi: drepturi cu caracter social, burse pentru elevi și studenți, ajutoare etc.

În fila de cec se menționează și natura cheltuielilor care urmează să se efectueze din numerarul ridicat.

Instituțiile publice vor lua măsurile necesare pentru reducerea la maximum a plăților în numerar, efectuând prin casieria proprie numai acele cheltuieli de volum redus care nu se justifică a fi efectuate prin virament.

Sumele ridicate în numerar se păstrează în casieria instituției publice în condiții de siguranță.

În vederea efectuării de plăți în numerar pentru deplasări sau achiziționarea de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii se pot acorda avansuri în numerar persoanelor desemnate pe baza „Dispoziției de plată – încasare către casierie” (cod 14-4-4), semnată de conducătorul compartimentului financiar (financiar-contabil) și de persoanele cu atribuții în efectuarea plăților în numerar. Justificarea avansurilor în numerar se efectuează în baza

documentelor justificative eliberate de agenții economici sau de persoane fizice autorizate, respectiv facturi fiscale (cod 14-4-10/A), facturi (cod 14-4-10/aA), chitanțe (cod 14-4-1), bon de comandă – chitanță (cod 14-4-11) sau alte formulare ori documente privind activitatea financiară și contabilă cu regim special, aprobate potrivit legii.

2.1.5. Organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale

Instituțiile publice, indiferent de subordonare și de modul de finanțare a cheltuielilor, au obligația să organizeze evidența angajamentelor bugetare și legale.

Evidența angajamentelor bugetare și legale este ținută de compartimentul de contabilitate, iar persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu va supraveghea organizarea și ținerea evidenței, actualizarea și raportarea angajamentelor bugetare și legale.

Scopul organizării evidenței angajamentelor bugetare este de a furniza informații în orice moment și pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat pentru exercițiul bugetar curent cu privire la creditele bugetare consumate prin angajare și prin comparație să se determine creditele bugetare disponibile care pot fi angajate în viitor.

Scopul organizării evidenței angajamentelor legale este de a furniza informații în orice moment și pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat pentru exercițiul bugetar curent cu privire la angajamentele legale anuale sau multianuale aprobate de ordonatorul de credite.

Evidența angajamentelor bugetare și legale se va ține în mod obligatoriu de către compartimentul contabilitate/financiar-contabilitate. Ținerea acestei evidențe în paralel și la alte compartimente, inclusiv de persoana desemnată să exercite controlul financiar preventiv propriu, este opțională.

În acest scop, printr-un act de decizie administrativă se vor desemna persoana (persoanele) și înlocuitorii acesteia care vor avea atribuții pe linia organizării și conducerii evidenței angajamentelor bugetare și legale.

Principalele atribuții ale acestora privesc:

a) evidența creditelor bugetare aprobate în exercițiul bugetar curent, precum și a modificărilor intervenite pe parcursul exercițiului bugetar curent cu ajutorul contului 8060 „Credite bugetare aprobate”;

b) evidența angajamentelor bugetare cu ajutorul contului 8066 „Angajamente bugetare”;

c) compararea datelor din conturile 8060 „Credite bugetare aprobate” și 8066 „Angajamente bugetare” și determinarea creditelor bugetare disponibile care pot fi angajate;

d) evidența angajamentelor legale cu ajutorul contului 8067 „Angajamente legale”;

e) la finele lunii, reevaluarea angajamentelor legale exprimate în alte monede decât moneda națională, la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru ultima zi lucrătoare a lunii.

Cu diferențele din reevaluare se majorează sau se diminuează, după caz, valoarea angajamentelor bugetare și legale din conturile 8066 „Angajamente bugetare” și 8067 „Angajamente legale”;

f) la finele anului, înregistrarea în creditul contului 8067 „Angajamente legale” a totalului plăților efectuate în cursul anului în contul angajamentelor legale încheiate. Datele se preiau din conturile 700 „Finanțarea bugetară privind anul curent”, 120 „Disponibil al instituției publice finanțate din venituri proprii”, 119 „Disponibil din fonduri cu destinație specială și de redistribuire” etc.

Procedura de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor bugetare trebuie să dea posibilitatea de a asigura pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat în exercițiul bugetar curent informații cu privire la:

a) creditele bugetare disponibile;

b) angajamentele legale;

c) plățile efectuate în baza angajamentelor legale la un moment dat;

d) soldul angajamentelor legale care mai trebuie plătite la finele anului;

e) datele necesare întocmirii „Situației privind execuția cheltuielilor bugetare angajate la finele trimestrului”, situație care este parte componentă din structura „Situațiilor financiare” trimestriale și anuale ale instituțiilor publice.

Situația privind execuția cheltuielilor angajate la finele trimestrului va fi însoțită de un raport explicativ privind toate informațiile utile cu privire la angajamentele efectuate în cursul exercițiului bugetar.

2.2. Aprobarea, depunerea și componența situațiilor financiare

Pentru instituțiile publice, documentul oficial de prezentare a situației patrimoniului aflat în administrarea statului și a unităților administrativ-teritoriale și a execuției bugetului de venituri și cheltuieli, îi reprezintă situațiile financiare. Acestea se întocmesc conform normelor elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice. Situațiile financiare se întocmesc în moneda națională, respectiv în lei, fără subdiviziunile leului. Pentru necesitățile proprii de informare și la solicitarea unor organisme internaționale, se pot întocmi situații financiare și într-o altă monedă. Întocmirea situațiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv și a celorlalte bunuri și valori aflate în gestiune, potrivit normelor emise în acest scop de Ministerul Finanțelor Publice. Situațiile financiare trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare (active nete/patrimoniu net/capital propriu), precum și a performanței financiare și a rezultatului patrimonial. Situațiile financiare se semnează de conducătorul instituției și de conducătorul compartimentului financiar-contabil sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Instituțiile publice au obligația să prezinte la unitățile de trezorerie a statului la care au deschise conturile, situația fluxurilor de trezorerie pentru obținerea vizei privind exactitatea plăților de casă, a soldurilor conturilor de disponibilități, după caz, pentru asigurarea concordanței datelor din contabilitatea instituției publice cu cele din contabilitatea unităților de trezorerie a statului. Situațiile fluxurilor de trezorerie care nu corespund cu datele din evidența trezoreriilor statului se vor restitui instituțiilor publice respective pentru a introduce corecturile corespunzătoare. Este interzis instituțiilor publice să centralizeze situațiile financiare ale instituțiilor din subordine care nu au primit viza trezoreriei statului. Instituțiile publice ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite secundari sau terțieri depun un exemplar din situațiile financiare trimestriale și anuale la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta. Unitățile fără personalitate juridică, subordonate instituției publice, organizează și conduc contabilitatea operațiunilor economico-financiare până la nivel de bilanță de verificare, fără a întocmi situații financiare. Activitatea desfășurată în străinătate de unitățile fără personalitate juridică, subordonate instituțiilor publice din România, se include în situațiile financiare ale persoanei juridice române și se raportează pe teritoriul României. Situațiile financiare trimestriale și anuale cuprind: bilanțul; contul de rezultat patrimonial; situația fluxurilor de trezorerie; situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor; anexe la situațiile financiare, care includ: politici contabile și note explicative; contul de execuție bugetară.

2.3. Bilanțul instituțiilor publice

Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu ale instituției publice la sfârșitul perioadei de raportare, precum și în alte situații prevăzute de lege. Pentru fiecare element de bilanț trebuie prezentată valoarea aferentă elementului respectiv pentru exercițiul financiar precedent. Dacă valorile prezentate anterior nu sunt comparabile, absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative. În bilanț, elementele de natura activelor sunt prezentate în funcție de gradul crescător al lichidității, iar elementele de natura datoriilor sunt prezentate în funcție de gradul crescător al exigibilității. Un activ reprezintă o resursă controlată de către instituția publică ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru instituție și al

cărui cost poate fi evaluat în mod credibil. O datorie reprezintă o obligație actuală a instituției publice ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. Activele și datoriile curente se prezintă în bilanț distinct de activele și datoriile necurente. Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al statului sau unităților administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituții publice după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii se mai numesc și active nete sau patrimoniu net și se determină ca diferența între active și datorii.

2.4. Contul de rezultat patrimonial

Contul de rezultat patrimonial prezintă situația veniturilor, finanțărilor și cheltuielilor din cursul exercițiului curent. Veniturile și finanțările sunt prezentate pe feluri de venituri după natura sau sursa lor, indiferent dacă au fost încasate sau nu. Cheltuielile sunt prezentate pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinația lor, indiferent dacă au fost plătite sau nu. În contul de rezultat patrimonial (economic) sunt prezentate și veniturile calculate (ex., venituri din reluarea provizioanelor și ajustărilor de valoare) care nu implică o încasare a acestora, precum și cheltuielile calculate (ex., cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările de valoare) care nu implică o plată a acestora. Pentru fiecare element din contul de rezultat patrimonial trebuie prezentată valoarea aferentă elementului corespondent pentru exercițiul financiar precedent. Dacă valorile prevăzute anterior nu sunt comparabile, absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative. Rezultatul patrimonial este un rezultat economic care exprimă performanța financiară a instituției publice, respectiv excedent sau deficit patrimonial. Acest rezultat se determină pe fiecare sursă de finanțare în parte, precum și pe total, ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent.

2.5. Situația fluxurilor de trezorerie

Situația Fluxurilor de trezorerie prezintă existența și mișcările de numerar divizate în:

- Fluxuri de trezorerie din activitatea operațională, care prezintă mișcările de numerar rezultate din activitatea curentă: încasări și plăți
- Fluxuri de trezorerie din activitatea de investiții, care prezintă mișcările de numerar rezultate din achizițiile ori vânzările de active fixe: încasări și plăți
- Fluxuri de trezorerie din activitatea de finanțare, care prezintă mișcările de numerar rezultate din împrumuturi primite și rambursate ori alte surse financiare: încasări și plăți

2.6. Situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor

Situația modificărilor în structura activelor/capitalurilor trebuie să ofere informații referitoare la structura capitalurilor proprii, influențele rezultate din schimbarea politicilor contabile, influențele rezultate în urma reevaluării activelor, calculului și înregistrării amortizării sau din corectarea erorilor contabile. Situația prezintă în detaliu creșterile și diminuările din timpul anului al fiecărui element al conturilor de capital.

2.7. Contul de execuție bugetară

Contul de execuție bugetară va cuprinde toate operațiunile financiare din timpul exercițiului financiar cu privire la veniturile încasate și plățile efectuate, în structura în care a fost aprobat bugetul, și trebuie să conțină:

- informații privind veniturile: prevederi bugetare inițiale, prevederi bugetare definitive, drepturi constatate, încasări realizate, drepturi constatate de încasat;
- informații privind cheltuielile: credite bugetare inițiale, credite bugetare definitive, angajamente bugetare, angajamente legale, plăți efectuate, angajamente legale de plătit, cheltuieli efective (costuri, consumuri de resurse);
- informații privind rezultatul execuției bugetare (încasări realizate minus plăți efectuate).

Contul de execuție bugetară se întocmește pe baza datelor preluate din rulajele debitoare și creditoare ale conturilor de disponibil, care trebuie să corespundă cu cele din conturile deschise în trezorerie sau la bănci, după caz.

Comasarea prin absorbirea unei instituții publice de către o altă instituție publică are ca efect dizolvarea fără lichidare a instituției care își încetează existența și transmiterea patrimoniului său către instituția publică absorbantă, în starea în care se găsește la data comasării. Operațiile care trebuie efectuate, în situația comasării prin absorbire, divizare sau dizolvare, sunt: inventarierea patrimoniului și întocmirea situațiilor financiare de încetare a activității. În cazul comasării prin absorbire, instituția publică absorbantă dobândește toate bunurile, drepturile și obligațiile instituției publice care își încetează activitatea și care este absorbită. Predarea-primirea activelor și pasivelor instituției absorbite către instituția absorbantă are loc după publicarea actului de reorganizare și aprobarea de către ordonatorul principal de credite a inventarului, situațiilor financiare și contractelor în curs de execuție la data comasării.

Articolul 41. Contravenții

Constituie contravenție următoarele fapte:

1. deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate;

2. nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității prevăzute la art. 4 alin. (3), cu privire la:

a) aprobarea politicilor și procedurilor contabile prevăzute de legislație;

b) utilizarea și ținerea registrelor de contabilitate;

c) întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea și arhivarea acestora, precum și reconstituirea documentelor pierdute, sustrate sau distruse;

d) efectuarea inventarierii;

e) întocmirea, semnarea și depunerea în termenul legal la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a situațiilor financiare anuale și, după caz, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum și a raportărilor contabile;

f) întocmirea, semnarea și depunerea la Ministerul Finanțelor Publice și la unitățile teritoriale ale acestuia, precum și la instituțiile publice ierarhic superioare a situațiilor financiare trimestriale și anuale ale instituțiilor publice, potrivit legii;

g) depunerea declarației din care să rezulte că persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(3) nu au desfășurat activitate, respectiv a înștiințării prevăzute la art. 27 alin. (3¹) lit. b);

3. prezentarea de situații financiare care conțin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare;

4. nerespectarea prevederilor referitoare la întocmirea declarațiilor prevăzute la art. 30 și 31;

5. nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere de a întocmi și de a publica situațiile financiare anuale;

6. nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere ale societății-mamă de a întocmi și de a publica situațiile financiare anuale consolidate;

7. nerespectarea obligației privind auditarea, conform legii, a situațiilor financiare anuale și a situațiilor financiare anuale consolidate;

8. nedepunerea, potrivit prezentei legi, a situațiilor financiare anuale, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum și a raportărilor contabile;

9. nerespectarea prevederilor art. 10 cu privire la organizarea și conducerea contabilității.

Notă:

Art. 41 a fost modificat prin pct. 33 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor;
- O.U.G. nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este stabilirea faptelor pe care legiuitorul le consideră contravenție. Astfel, articolul clarifică neregulile care se sancționează dacă fapta este săvârșită cu vinovăție, fapta lezează valorile sociale care nu sunt ocrotite de legea penală și fapta este stabilită prin actele normative emise de organele competente¹.

II. Comentariu

2.1. Analiza faptelor care se sancționează în activitatea de contabilitate

Fapta care se sancționează	Descrierea faptei	Persoana responsabilă
Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate	Operațiunile care nu au fost înregistrate în contabilitate	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la aprobarea politicilor și procedurilor contabile prevăzute de legislație	Neîntocmirea, întocmirea necorespunzătoare și neaprobarea politicilor și procedurilor contabile	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la utilizarea și ținerea registrelor de contabilitate	Utilizarea și ținerea deficitară a registrelor de contabilitate, respectiv neutilizarea acestora	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea și arhivarea acestora, precum și reconstituirea documentelor pierdute, sustrate sau distruse	Neîntocmirea și neutilizarea documentelor justificative și contabile, respectiv întocmirea și utilizarea deficitară a acestora, încălcarea regulilor privind păstrarea, reconstituirea documentelor pierdute, sustrate sau distruse și arhivarea acestora	Directorul economic și/sau contabilul-șef

¹ A. Țiclea, *Reglementarea contravențiilor*, ed. a IV-a, Ed. Lumina Lex, București, 2006, p. 7.

Fapta care se sancționează	Descrierea faptei	Persoana răspunzătoare
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la efectuarea inventarierii	Neefectuarea sau efectuarea cu deficiențe a inventarierii	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la întocmirea, semnarea și depunerea în termenul legal la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a situațiilor financiare anuale și, după caz, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum și a raportărilor contabile	Deficiențe la întocmirea, semnarea și depunerea în termenul legal la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a situațiilor financiare anuale și, după caz, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum și a raportărilor contabile;	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la întocmirea, semnarea și depunerea la Ministerul Finanțelor Publice și la unitățile teritoriale ale acestuia, precum și la instituțiile publice ierarhic superioare a situațiilor financiare trimestriale și anuale ale instituțiilor publice, potrivit legii	Deficiențe la întocmirea, semnarea și depunerea la Ministerul Finanțelor Publice și la unitățile teritoriale ale acestuia, precum și la instituțiile publice ierarhic superioare a situațiilor financiare trimestriale și anuale ale instituțiilor publice	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la depunerea declarației din care să rezulte că persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(3) nu au desfășurat activitate, respectiv a înștiințării prevăzute la art. 27 alin. (3) ¹ lit. b)		Directorul economic și/sau contabilul-șef
Prezentarea de situații financiare care conțin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare	Deficiențe la elaborarea situațiilor financiare	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nerespectarea prevederilor referitoare la întocmirea declarațiilor prevăzute la art. 30 și art. 31	Neîntocmirea declarației de conformitate	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere de a întocmi și de a publica situațiile financiare anuale	Neîntocmirea și nepublicarea situațiilor financiare anuale	Membrii organelor de administrație, conducere și supraveghere
Nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere ale societății-mamă de a întocmi și de a publica situațiile financiare anuale consolidate	Neîntocmirea și nepublicarea situațiilor financiare consolidate	Membrii organelor de administrație, conducere și supraveghere
Nerespectarea obligației privind auditarea, conform legii, a situațiilor financiare anuale și a situațiilor financiare anuale consolidate	Neauditarea situațiilor financiare anuale și a situațiilor financiare anuale consolidate	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nedepunerea, potrivit prezentei legi, a situațiilor financiare anuale, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum și a raportărilor contabile	Netransmiterea în termenul legal a situațiilor financiare anuale, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum și a raportărilor contabile	Directorul economic și/sau contabilul-șef
Nerespectarea prevederilor legale cu privire la organizarea și conducerea contabilității	Deficiențe la organizarea și conducerea contabilității	Administratorul societății, directorul economic și/sau contabilul-șef

Articolul 42. Amenzi

(1) Contravențiile prevăzute la art. 41 se sancționează cu amendă, după cum urmează:

- cele prevăzute la pct. 1 și 9, cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. a), b) și c), cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. f), cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. g), cu amendă de la 100 lei la 200 lei;
- cea prevăzută la pct. 3, cu amendă de la 200 lei la 1.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. d), pct. 4 și 5, cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei;
- cea prevăzută la pct. 6, cu amendă de la 10.000 lei la 30.000 lei;
- cea prevăzută la pct. 7, cu amendă de la 30.000 lei la 40.000 lei;
- cea prevăzută la pct. 8, cu amendă de la 2.000 lei la 5.000 lei;
- cele prevăzute la pct. 2 lit. e), astfel: cele referitoare la întocmire și semnare, cu amendă de la 2.000 lei la 3.000 lei; cea referitoare la depunerea în termenul legal, cu amendă de la 300 lei la 1.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 1 și 15 zile lucrătoare, cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 16 și 30 de zile lucrătoare, și cu amendă de la 1.500 lei la 4.500 lei, dacă perioada de întârziere depășește 30 de zile lucrătoare.

(2) Abrogat prin punctul 35. din Ordonanță de urgență nr. 37/2011 începând cu 22.04.2011.

(3) Guvernul, la propunerea Ministerului Economiei și Finanțelor, poate modifica nivelul amenzilor prevăzute la alin. (1) în funcție de rata inflației.

(4) Constatarea contravențiilor și aplicarea amenzilor se fac de persoanele cu atribuții de inspecție fiscală și control financiar, precum și de personalul altor direcții din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice.

(5) Constatarea contravențiilor și aplicarea amenzilor în cazul asociațiilor de proprietari se fac de persoanele cu atribuții de control din cadrul consiliilor locale ale municipiilor, orașelor, comunelor și ale sectoarelor municipiului București și de alte persoane anume împuternicite de consiliile județene, respectiv de Consiliul General al Municipiului București.

(6) Amenzile contravenționale prevăzute la alin. (1) și (2) se suportă de persoanele vinovate.

(7) Contravențiilor prevăzute la art. 41 le sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 180/2002, cu modificările și completările ulterioare.

(8) În situația în care în termen de 3 zile lucrătoare de la aplicarea amenzi prevăzute de lege nu se depun situațiile financiare prevăzute la art. 36 alin. (7)-(10), Ministerul Finanțelor Publice va lua următoarele măsuri:

a) blocarea deschiderilor de credite bugetare pentru ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru șomaj, bugetului Fondului național unic de asigurări de sănătate și ai bugetelor locale;

b) blocarea conturilor de disponibilități deschise la unitățile Trezoreriei Statului pe numele autorităților și instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii.

(9) Se exceptează de la prevederile alin. (8) următoarele operațiuni:

a) plățile din fonduri externe nerambursabile sau finanțări primite de la instituții ori organizații internaționale pentru derularea unor programe și proiecte, precum și fondurile de cofinanțare și prefinanțare aferente;

b) plata drepturilor salariale și a contribuțiilor aferente, precum și a drepturilor de asigurări și asistență socială;

- c) rambursările de credite interne și externe, comisioanele și alte costuri aferente;
- d) contribuții și cotizații către organizații internaționale;
- e) plățile din Fondul de rezervă bugetară la dispoziția Guvernului și din Fondul de intervenție la dispoziția Guvernului, potrivit legii.

Notă:

Alin. (1) a fost modificat prin pct. 34 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (4) este pus în aplicare prin Ordin nr. 2219/2008 începând cu 22 aprilie 2011.

Alin. (8) a fost modificat prin pct. 34 din O.U.G. nr. 37/2011 începând cu 22 aprilie 2011.

Legislație conexă:

- O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este stabilirea nivelului de amendă aplicabil în fiecare caz în parte. Acest articol prin care se stabilesc contravenții cuprinde descrierea faptelor ce constituie contravenții și sancțiunea ce urmează să se aplice pentru fiecare dintre acestea; în cazul sancțiunii cu amendă s-a stabilit limita minimă și maximă a acesteia sau, după caz, cote procentuale din anumite valori. Amenda constă într-o sumă de bani pe care contravenientul trebuie să o plătească, când săvârșește o contravenție cu un grad mai mare de pericol social¹.

II. Comentariu

2.1. Amenzile aplicabile în domeniul contabilității

Fapta care se sancționează	Amenda contravențională (lei)
Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate	Se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la aprobarea politicilor și procedurilor contabile prevăzute de legislație	Se sancționează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la utilizarea și ținerea registrelor de contabilitate	Se sancționează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea și arhivarea acestora, precum și reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse	Se sancționează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la efectuarea inventarierii	Se sancționează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei

¹ A. Țiclea, *op. cit.*, p. 39.

Fapta care se sancționează	Amenda contravențională (lei)
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la întocmirea, semnarea și depunerea în termenul legal la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a situațiilor financiare anuale și, după caz, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum și a raportărilor contabile	Se sancționează astfel: cele referitoare la întocmire și semnare, cu amendă de la 2.000 lei la 3.000 lei; cea referitoare la depunerea în termenul legal, cu amendă de la 300 lei la 1.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 1 și 15 zile lucrătoare, cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei, dacă perioada de întârziere este cuprinsă între 16 și 30 de zile lucrătoare, și cu amendă de la 1.500 lei la 4.500 lei, dacă perioada de întârziere depășește 30 de zile lucrătoare
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la întocmirea, semnarea și depunerea la Ministerul Finanțelor Publice și la unitățile teritoriale ale acestuia, precum și la instituțiile publice ierarhic superioare a situațiilor financiare trimestriale și anuale ale instituțiilor publice, potrivit legii	Se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 3.000 lei
Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice, respectiv de instituțiile cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității cu privire la depunerea declarației din care să rezulte că persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(3) nu au desfășurat activitate, respectiv a înștiințării prevăzute la art. 27 alin. (3 ¹) lit. b)	Se sancționează cu amendă de la 100 lei la 200 lei
Prezentarea de situații financiare care conțin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare	Se sancționează cu amendă de la 200 lei la 1.000 lei
Nerespectarea prevederilor referitoare la întocmirea declarațiilor prevăzute la art. 30 și 31	Se sancționează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei
Nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere de a întocmi și de a publica situațiile financiare anuale	Se sancționează cu amendă de la 400 lei la 5.000 lei
Nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere și supraveghere ale societății-mamă de a întocmi și de a publica situațiile financiare anuale consolidate	Se sancționează cu amendă de la 10.000 lei la 30.000 lei
Nerespectarea obligației privind auditarea, conform legii, a situațiilor financiare anuale și a situațiilor financiare anuale consolidate	Se sancționează cu amendă de la 30.000 lei la 40.000 lei
Nedepunerea, potrivit prezentei legi, a situațiilor financiare anuale, a situațiilor financiare anuale consolidate, precum și a raportărilor contabile	Se sancționează cu amendă de la 2.000 lei la 5.000 lei
Nerespectarea prevederilor legale cu privire la organizarea și conducerea contabilității	Se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 10.000 lei

Articolul 43. Infracțiuni

Efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț, constituie infracțiunea de fals intelectual și se pedepsește conform legii.

Legislație conexă:

- Codul penal;
- Codul de procedură penală.

I. Scopul articolului

Scopul acestui articol este de a reda conținutul normei de incriminare referitor la infracțiunea de fals intelectual în contabilitate.

II. Comentariu

2.1. Analiza infracțiunii de fals intelectual în contabilitate

Prevederile stipulate în art. 43 din Legea nr. 82/1991 tratează infracțiunea de fals intelectual în contabilitate săvârșită prin efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, prin omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, prin emiterea de documente justificative false pentru evenimente care nu au avut loc în realitate, care au drept consecință denaturarea elementelor patrimoniale ce se reflectă în bilanț. Prin urmare, conținutul normei de incriminare relevă faptul că „efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț” este încadrată drept infracțiune de fals intelectual la legea contabilității și face parte din categoria infracțiunilor care au legătură cu activitățile economice ale unei societăți.

Obiectul juridic al infracțiunii este constituit din relațiile sociale privitoare la autenticitatea, corectitudinea, realitatea și exactitatea înregistrărilor contabile. Înscrisul sau documentul justificativ supus operațiunii de falsificare este obiectul material al acestei infracțiuni. Aprecierea fiecărei probe se face de organul judiciar în urma examinării tuturor probelor administrate, în scopul aflării adevărului. Prima instanță, precum și cea de apel, au motivat convingător situația de fapt și vinovăția ambilor inculpați prin coroborarea tuturor probelor administrate în cursul procesului penal. Este însă deopotrivă adevărat că, potrivit art. 66 C. pr. pen., inculpatul, în cazul în care există probe de vinovăție, are dreptul să probeze lipsa lor de temeinicie. În interpretarea legii, „a proba lipsa lor de temeinicie” este un drept și, totodată, o obligație procesuală, care nu se rezumă la simpla negare a vinovăției, la simpla negare a conținutului informativ al unei probe ori la simpla negare a evaluării corecte a probelor de către instanță. În măsura în care inculpatul nu reușește să probeze lipsa de temeinicie a probelor în acuzare, prezumția de nevinovăție a acuzatului este răsturnată, această prezumție având caracter relativ, iar nu absolut. Negarea săvârșirii unor fapte și negarea vinovăției, fără a proba lipsa de temeinicie a probelor în acuzare și fără a arăta, chiar la minimă suficiență, care probă este în contradicție cu situația de fapt expusă, nu vor servi decât drept temei a reținerii vinovăției.

Conform art. 10 din Legea nr. 82/1991, răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității unei societăți revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective. Pe de altă parte, subliniem faptul că legiuitorul a instituit obligația

de a asigura respectarea regulilor contabile aplicabile unei societăți și modul lor de reflectare în contabilitate în sarcina directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. Așadar, modul cum sunt înțelese, interpretate, aplicate și respectate prevederile Legii nr. 82/1991 și actelor normative emise în aplicarea acesteia sunt răspunderi ce revin directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine.

Elementul material al infracțiunii de fals în contabilitate cuprinde, în opinia noastră, trei modalități alternative:

Infracțiunea de fals intelectual în contabilitate săvârșită prin efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț.

a. În jurisprudență, se arată că înregistrarea inexactă în contabilitate este considerată evaziune fiscală și pedepsită ca atare numai dacă va avea drept consecință sustragerea de la obligațiile fiscale impuse prin lege. În cazul în care nu sunt afectate obligațiile fiscale, această faptă se va încadra drept fals intelectual la legea contabilității.

Facem precizarea că infracțiunea de evaziune fiscală și infracțiunea de fals intelectual sunt două infracțiuni distincte, cu urmări imediate diferite. Astfel, nu orice înregistrare inexactă în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț, are drept rezultat neîndeplinirea obligațiilor fiscale.

b. Infracțiunea de fals intelectual în contabilitate săvârșită prin omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept urmare denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț.

Prin fapta de a nu evidenția, în întregime sau în parte, în documentele contabile a veniturilor realizate, se înțelege omisiunea de a evidenția aceste venituri în documentele contabile oficiale, fie că nu se întocmesc acte justificative pentru veniturile realizate, fie că documentele întocmite relevă un venit mai redus decât cel realizat, fie că actele referitoare la venituri nu sunt operate în registre și în bilanțul contabil, toate cu consecința neplății sau a diminuării obligațiilor fiscale.

c. Infracțiunea de fals intelectual în contabilitate săvârșită prin emiterea de documente justificative fictive, false, care nu reflectă un eveniment întâmplat în realitate. Conform art. 6 din Legea nr. 82/1991, „orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”. Emiterea de documente justificative fictive constă în întocmirea de înscrisuri cu date nereale (ex.: situațiile de lucrări, devizele ofertă, devizele generale, chitanțele de încasare, dispozițiile de încasare și facturile), urmată de folosirea lor la compartimentele de specialitate, în scopul evidențierii și decontării lucrărilor către beneficiar.

În jurisprudență, se arată că prin înregistrarea unor cheltuieli și venituri care nu au la bază operațiuni reale se înțelege întocmirea unor acte justificative false pentru cheltuieli care nu au fost făcute ori au fost mai mici decât cele consemnate în documentele justificative, iar pe baza acestor acte justificative false se operează și în celelalte documente contabile cheltuieli nereale.

Pe de altă parte, fapta săvârșită prin emiterea de documente justificative fictive poate fi încadrată, în funcție de anumite circumstanțe, și la categoria „fals în înscrisuri sub semnătură privată”.

În cazul falsului intelectual, incriminat prin legea contabilității, fapta ilicită menționată, indiferent de modalitatea săvârșirii, are ca urmare materială imediată denaturarea alternativă a

veniturilor realizate, cheltuielilor efectuate, a rezultatelor financiare obținute și/sau a elementelor patrimoniale ale societății comerciale, dublată de reflectarea datelor denaturate în bilanțul contabil. Așa fiind, consumarea pierderii credibilității publice în autenticitatea evidențelor financiar-contabile, ocrotită prin art. 43 din Legea nr. 82/1991, se realizează în momentul producerii celor două urmări cumulative, concretizate în falsificarea înscrisurilor oficiale. În schimb, în cazul evaziunii fiscale incriminată prin legea evaziunii fiscale, consecințele materiale imediate, în directă legătură de cauzalitate cu activitatea materială desfășurată de făptuitor, sunt alternative și au un caracter patrimonial, respectiv neplata obligațiilor fiscale datorate statului, prevăzute de lege, ori plata diminuată a acestora. De aceea, indiferent când a fost denaturat bilanțul contabil, până la împlinirea termenului legal de plata a acestor obligații, actele materiale specifice falsului nu au vreo semnificație penală în sensul textului de lege mai sus menționat.

Indiferent de modalitatea în care este prezentat elementul material al laturii obiective, pentru existența infracțiunii este necesar ca făptuitorul să comită fapta cu intenție. Intenția poate să fie directă sau indirectă. Mobilul sau scopul nu fac parte din conținutul infracțiunii.

Subiect activ al infracțiunii de fals în contabilitate poate fi, de regulă, orice persoană care îndeplinește condițiile generale ale calității de subiect activ al unei infracțiuni. În opinia noastră, subiectul activ al infracțiunii poate fi în principiu directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale. De asemenea, în cazul acestui tip de infracțiune, subiectul activ poate fi și administratorul, ordonatorul de credite sau altă persoană care are obligația gestionării societății respective.

Subiectul pasiv al infracțiunii de fals în contabilitate este în primul rând statul ale cărui reguli stabilite pentru exercitarea anumitor activități de tip economic sunt nesocotite de către cei care săvârșesc asemenea fapte. Totodată, prin săvârșirea acestui tip de infracțiune sunt prejudiciate și unele persoane fizice sau juridice. Ex.: demonstrarea existenței unei înțelegeri infracționale între doi inculpați, care urmăreau un scop comun și anume obținerea folosului injust prin înșelarea furnizorilor a căror marfă o vindeau apoi fără acte, însușindu-și sumele astfel rezultate.

Sub aspectul laturii obiective a infracțiunii de fals în contabilitate, textul de incriminare sancționează evidențierea în documentele contabile oficiale sau în alte documente cu regim similar a unei operațiuni fictive. Deci, urmările care pot fi identificate în structurile laturii obiective vizează pe de o parte stabilirea inexactă a stării contabile de fapt și sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor contabile, iar pe de altă parte, denaturarea veniturilor, cheltuielilor, activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale.

Tentativa nu este incriminată. Fapta consumată este incriminată prin prevederile art. 43 din Legea nr. 82/1991 și se pedepsește în conformitate cu prevederile art. 289 Cod penal, respectiv închisoare de la 6 luni la 5 ani. La individualizarea pedepsei, instanța are în vedere pericolul social concret al infracțiunilor săvârșite, modalitatea de desfășurare a activității infracționale, urmările produse, persoana inculpatului și circumstanțele în care au fost produse faptele incriminate.

Având în vedere că la pronunțarea unei condamnări instanța trebuie să-și întemeieze convingerea asupra vinovăției inculpatului de probe sigure, certe și, întrucât în cauză probele în acuzare nu au un caracter cert, nu sunt decisive sau sunt incomplete, lăsând loc unei nesiguranțe în privința vinovăției inculpaților, se impune a se da eficiență regulii potrivit căreia „orice îndoială este în favoarea inculpatului” (*in dubio pro reo*). Regula *in dubio pro reo* constituie un complement al prezumției de nevinovăție, un principiu instituțional care reflectă modul în care principiul aflării adevărului, consacrat în art. 3 Cod penal, se regăsește în materia

probațiunii. Ea se explică prin aceea că, în măsura în care dovezile administrate pentru susținerea vinovăției celui acuzat conțin o informație îndoielnică tocmai cu privire la vinovăția făptuitorului în legătură cu fapta imputată, autoritățile judecătorești penale nu-și pot forma o convingere care să se constituie într-o certitudine și, de aceea, ele trebuie să concluzioneze în sensul nevinovăției acuzatului și să-l achite.

Articolul 44. Autoritățile care au obligația de a elabora și a actualiza permanent reglementările contabile

Ministerul Economiei și Finanțelor și instituțiile prevăzute la art. 4 alin. (3) din prezenta lege vor elabora și vor actualiza permanent reglementările contabile aplicabile persoanelor prevăzute la art. 1.

Legislație conexă:

- H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește cine are drept să emită reglementări contabile. Textul reia dispozițiile art. 4.

II. Comentariu

Ministerul Finanțelor Publice se organizează și funcționează ca organ de specialitate al administrației publice centrale, cu personalitate juridică, în subordinea Guvernului.

- Ministerul Finanțelor Publice îndeplinește funcția de strategie, prin care se asigură, în conformitate cu politica financiară a Guvernului și cu normele Uniunii Europene, elaborarea strategiei în domeniile de activitate specifice ministerului: fiscal, bugetar, contabilitate publică, reglementări contabile, datorie publică, coordonarea și administrarea asistenței financiare nerambursabile, coordonarea și administrarea instrumentelor structurale, controlul financiar public intern, sisteme de management financiar și control, coordonarea și verificarea achizițiilor publice, domenii reglementate specific.
- Ministerul Finanțelor Publice îndeplinește funcția de reglementare și sinteză, prin care se asigură elaborarea cadrului normativ și instituțional necesar pentru realizarea obiectivelor strategice în domeniul finanțelor publice.
- Ministerul Finanțelor Publice elaborează cadrul legal privind supravegherea publică a profesiei de consultant fiscal, a profesiei contabile și a activității de audit statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și asigură elaborarea, tipărirea și difuzarea publicației „Revista Finanțe Publice și Contabilitate”, activitate finanțată integral din veniturile proprii.

Articolul 45. Exercițarea controlului asupra modului în care se aplică prevederile acestui act normativ

Ministerul Economiei și Finanțelor exercită controlul asupra modului în care se aplică prevederile prezentei legi.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 2219/2008 privind stabilirea personalului împuternicit să constate contravenții și să aplice amenzile prevăzute de Legea contabilității nr. 82/1991.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește regulile de exercitare a controlului asupra modului în care se aplică reglementările contabile.

II. Comentariu

Constatarea contravențiilor prevăzute de Legea nr. 82/1991 și aplicarea amenzilor se fac de persoanele cu atribuții de inspecție fiscală și de comisarii Gărzii Financiare, precum și de personalul altor direcții din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, cu posibilitatea luării unor măsuri precum:

- Direcția generală de metodologie contabilă instituții publice emite decizii de blocare a deschiderilor de credite bugetare și a conturilor de disponibilități ale autorităților publice, ministerelor și celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale care nu au depus situațiile financiare la termen;
- Direcția generală de metodologie contabilă instituții publice transmite deciziile emise instituțiilor publice pentru care s-a dispus măsura blocării deschiderilor de credite și a conturilor de disponibilități, Unității centrale de armonizare a sistemelor de management financiar și control, Direcției generale de programare bugetară și Direcției generale de trezorerie și contabilitate publică, după caz;
- Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control și Direcția generală de programare bugetară restituie cererile pentru deschiderea de credite bugetare prezentate de ordonatorii principali de credite pentru care s-a dispus măsura blocării deschiderilor de credite;
- Direcția generală de trezorerie și contabilitate publică transmite lista autorităților și instituțiilor publice pentru care s-a dispus măsura blocării conturilor de disponibilități unităților Trezoreriei Statului la care acestea au deschise conturile;
- Direcția generală de metodologie contabilă instituții publice emite decizii de deblocare a deschiderilor de credite și a conturilor de disponibilități după depunerea situațiilor financiare, decizii care se comunică instituțiilor publice și direcțiilor implicate.

Potrivit art. 42 alin. (8) din Legea nr. 82/1991, în situația în care în termen de 3 zile lucrătoare de la aplicarea amenzii prevăzute de lege nu se depun situațiile financiare, Ministerul Finanțelor Publice va lua următoarele măsuri:

- blocarea deschiderilor de credite bugetare pentru ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru șomaj, bugetului Fondului național unic de asigurări de sănătate și ai bugetelor locale;
- blocarea conturilor de disponibilități deschise la unitățile Trezoreriei Statului pe numele autorităților și instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din venituri proprii.

Blocarea conturilor nu se aplică pentru:

- plățile din fonduri externe nerambursabile sau finanțări primite de la instituții ori organizații internaționale pentru derularea unor programe și proiecte, precum și fondurile de cofinanțare și prefinanțare aferente;
- plata drepturilor salariale și a contribuțiilor aferente, precum și a drepturilor de asigurări și asistență socială;
- rambursările de credite interne și externe, comisioanele și alte costuri aferente;
- contribuții și cotizații către organizații internaționale;
- plățile din Fondul de rezervă bugetară la dispoziția Guvernului și din Fondul de intervenție la dispoziția Guvernului.

Pentru efectuarea de operațiuni de natura celor prevăzute la art. 42 alin. (9) din Legea nr. 82/1991, respectiv a celor pentru care nu se aplică măsura blocării conturilor, ordonatorii de credite ai instituțiilor publice pentru care a fost dispusă măsura blocării deschiderilor de credite bugetare sau a conturilor de disponibilități, după caz, au obligația de a anexa la cererile de deschidere de credite sau, în cazul conturilor de disponibilități, la ordinele de plată pentru Trezoreria Statului (OPT) care stau la baza acestor operațiuni, o notă justificativă din care să rezulte în mod explicit natura plăților care vor fi efectuate. În această situație, răspunderea privind întocmirea notelor justificative și a deschiderii de credite bugetare sau a efectuării de plăți din conturile de disponibilități blocate revine ordonatorilor de credite.

Articolul 46. Intrarea în vigoare

Prezenta lege intră în vigoare la data de 1 ianuarie 1992.

Legislație conexă:

- Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește data de la care actul produce efecte juridice.

II. Comentariu

Legile și ordonanțele emise de Guvern în baza unei legi speciale de abilitare intră în vigoare la 3 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I sau la o dată ulterioară prevăzută în textul lor. Termenul de 3 zile se calculează pe zile calendaristice, începând cu data publicării în Monitorul Oficial al României, și expiră la ora 24,00 a celei de-a treia zile de la publicare. Ordonanțele de urgență ale Guvernului intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, sub condiția depunerii lor prealabile la Camera competentă să fie sesizată, dacă în cuprinsul lor nu este prevăzută o dată ulterioară. Actele normative, cu excepția legilor și a ordonanțelor, intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, dacă în cuprinsul lor nu este prevăzută o dată ulterioară. Atunci când nu se impune ca intrarea în vigoare să se producă la data publicării, în cuprinsul acestor acte normative trebuie să se prevadă că ele intră în vigoare la o dată ulterioară stabilită prin text.

Articolul 47. Legea contabilității se aplică și subunităților fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât și subunităților cu sediul în România ce aparțin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate

Prevederile prezentei legi se aplică și subunităților fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, ce aparțin persoanelor prevăzute la art. 1, cu sediul sau domiciliul în România, cât și subunităților cu sediul în România, ce aparțin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Legislație conexă:

- O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- O.M.F.P. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile;
- O.M.F.P. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

I. Scopul articolului

Articolul stabilește că reglementările contabile se aplică în mod corespunzător și subunităților fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât și subunităților cu sediul în România ce aparțin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

II. Comentariu

Subunitățile fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât și subunitățile cu sediul în România ce aparțin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate sunt obligate să organizeze contabilitatea asemenea regulilor aplicate pentru societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice. De asemenea, aceste subunități fără personalitate juridică organizează și conduc, după caz, și contabilitatea de gestiune. Cu alte cuvinte, toate regulile impuse prin Legea nr. 82/1991 se aplică în mod corespunzător și pentru subunitățile fără personalitate juridică cu sediul în străinătate, cât și pentru subunitățile cu sediul în România ce aparțin unor persoane juridice ori fizice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Articolul 48. Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare

(1) Dezvoltarea cadrului instituțional în domeniul contabilității și al profesiei contabile se realizează prin Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare. Modul de organizare și funcționare, atribuțiile și sursele de finanțare ale acestuia se stabilesc prin regulamentul de organizare și funcționare a acestuia, care se aprobă prin hotărâre a Guvernului.

(2) Directorul Direcției de reglementări contabile, precum și directorul general al Direcției generale de metodologie contabilă instituții publice sunt membri de drept ai Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare.

Legislație conexă:

- H.G. nr. 401/2005 privind înființarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare prin reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilității.

I. Scopul articolului

Articolul înființează instituția Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare (CCRF). Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare a fost statuat prin H.G. nr. 401/2005.

II. Comentariu

2.1. Obiectivele Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare

Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare este organism independent de supraveghere în vederea asigurării convergenței reglementărilor naționale și a practicilor în domeniul contabilității și auditului financiar cu reglementările aplicabile în Uniunea Europeană. Consiliul nu are personalitate juridică și funcționează pe lângă Ministerul Finanțelor Publice. Sediul Consiliului este în municipiul București, în unul dintre spațiile deținute de MFP Activitatea Consiliului are drept scop creșterea încrederii utilizatorilor de informații în raportările financiare și în guvernanta corporativă. Consiliul are, în principal, următoarele obiective:

- monitorizarea asigurării convergenței reglementărilor naționale în domeniul contabilității și auditului financiar cu reglementările aplicabile în Uniunea Europeană;
- promovarea și urmărirea îmbunătățirii calității raportărilor prin situațiile financiare anuale;
- supravegherea modului în care organismele profesionale urmăresc calitatea activității în domeniul contabilității și auditului financiar la societățile cotate și la celelalte entități ale căror situații financiare prezintă interes public;
- promovarea și urmărirea implementării principiilor de guvernanta corporativă;
- urmărirea dezvoltării la nivel național a competenței și a capacității de implementare de către instituțiile implicate a standardelor europene și internaționale în domeniul contabilității și al profesiilor reglementate, preluate în legislația națională;
- realizarea comunicării cu Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, precum și cu alte organisme de profil în procesul de elaborare și implementare a standardelor în domeniu;
- avizarea normelor emise de instituțiile cu atribuții de reglementare implicate în aplicarea Planului de acțiune pe țară, înainte de aprobarea acestora, potrivit legii, respectiv avizarea normelor contabile emise de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor (CSA), actualmente ASF – sectorul asigurări, pentru entitățile autorizate,

B.C.U. „M. MINESCU” IAȘI

reglementate și supravegheate de această instituție; de către Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private (CSSPP), actualmente ASF – sectorul pensii private, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție; de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare (CNVM), actualmente ASF – sectorul instrumente financiare, pentru entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de această instituție.

2.2. Organizarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare

Consiliul CCRF este condus de un Consiliu superior format din reprezentanți ai principalelor instituții cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității și auditului financiar, implicate în aplicarea Planului de acțiune pe țară pentru îmbunătățirea calității raportărilor financiare, precum și din câte un reprezentant al mediului universitar și mediului de afaceri. Consiliul superior CCRF are următoarea componență:

- ministrul finanțelor publice, care îndeplinește și funcția de președinte pe perioada realizării Planului de acțiune pe țară;
- secretarul de stat din MFP, care coordonează departamentul cu atribuții în elaborarea reglementărilor contabile pentru sectorul privat, având funcția de vicepreședinte și de înlocuitor de drept al președintelui;
- secretarul de stat din MFP, care coordonează departamentul cu atribuții în elaborarea reglementărilor contabile pentru sectorul public, având funcția de vicepreședinte;
- un reprezentant desemnat de Consiliul de administrație al BNR;
- un reprezentant desemnat de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, actualmente ASF – sectorul instrumente financiare;
- un reprezentant desemnat de Consiliul Comisiei de Supraveghere a Asigurărilor, actualmente ASF – sectorul asigurări;
- un reprezentant desemnat de Camera Auditorilor Financieri din România;
- un reprezentant desemnat de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România;
- un reprezentant desemnat de ministrul justiției;
- un reprezentant al mediului universitar, desemnat de ministrul educației și cercetării;
- un reprezentant al mediului de afaceri, desemnat de confederațiile patronale reprezentative la nivel național și care sunt recunoscute pe plan internațional.

Consiliul superior CCRF se întrunește cel puțin odată pe trimestru și are următoarele atribuții:

- propune organigrama Consiliului, modificările acesteia, precum și angajarea personalului în regim de colaborare sau, după caz, pe bază de contract de muncă, care se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice;
- propune Guvernului, prin intermediul MFP, modificări și completări ale Regulamentului de organizare și funcționare a Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare și aprobă Regulamentul intern de organizare și funcționare;
- stabilește sistemul de monitorizare și supraveghere a procesului de implementare a Planului de acțiune pe țară în vederea îmbunătățirii raportărilor financiare;
- stabilește atribuțiile Comitetului executiv, ale coordonatorilor de domenii de activitate din cadrul instituțiilor implicate în implementarea Planului de acțiune pe țară, precum și ale celorlalte structuri ale Consiliului;
- numește membrii Comitetului executiv;
- aprobă coordonatorii de domenii desemnați de fiecare instituție implicată în implementarea Planului de acțiune pe țară, precum și membrii comisiilor de lucru;
- numește specialiști cu înaltă calificare, care vor fi atrași în structurile interne ale Consiliului, în vederea realizării obiectivelor acestuia;

- aprobă analizele trimestriale cu privire la stadiul realizării obiectivelor Planului de acțiune pe țară înainte de informarea Guvernului;
- după informarea Guvernului, transmite Băncii Mondiale și ori de câte ori se consideră necesar și Comisiei Europene, prin instituțiile abilitate, rapoarte trimestriale cu privire la evoluția și stadiul de realizare a Planului de acțiune pe țară;
- asigură transparența față de publicul interesat a rezultatelor activității de monitorizare și supraveghere, în scopul îmbunătățirii raportărilor financiare, prin comunicarea publică periodică a analizelor și rapoartelor, precum și a altor informații de interes public.

Activitatea de monitorizare și supraveghere a domeniului contabilității și auditului financiar, desfășurată în scopul îmbunătățirii calității raportărilor financiare, se realizează prin structurile interne formate din Comitetul executiv și celelalte structuri, în corelare cu obiectivele de bază ale Consiliului. La nivelul fiecărei instituții implicate în aplicarea Planului de acțiune pe țară, respectiv MFP, BNR, Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, Camera Auditorilor Financieri din România, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, se organizează structuri de coordonare a acțiunilor comune, constituite din persoane desemnate de conducerea fiecărei instituții cu avizul Consiliului superior, astfel încât să se asigure condițiile de implementare a măsurilor cuprinse în Planul de acțiune pe țară. Pentru mediul academic și mediul de afaceri, realizarea obiectivelor din Planul de acțiune pe țară se va urmări prin reprezentanții desemnați în Consiliul superior și în celelalte structuri interne, după caz.

Pentru elaborarea standardelor naționale de contabilitate, în cadrul Consiliului se organizează două departamente distincte și anume:

- Departamentul pentru elaborarea standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul privat, a cărui conducere revine secretarului de stat din MFP, care coordonează departamentul cu atribuții în elaborarea reglementărilor contabile pentru sectorul privat;
- Departamentul pentru elaborarea standardelor naționale de contabilitate pentru sectorul public, a cărui conducere revine secretarului de stat din MFP, care coordonează departamentul cu atribuții în elaborarea reglementărilor contabile pentru sectorul public.

Comitetul executiv este organul operativ al Consiliului, compus din 5 directori tehnici cu experiență în domeniul contabilității și auditului financiar, precum și în managementul financiar-contabil, și este subordonat direct Consiliului superior, care desemnează dintre aceștia un director coordonator al Comitetului executiv. Atribuțiile Comitetului executiv și ale directorului coordonator al acestuia se stabilesc de către Consiliul superior prin Regulamentul intern de organizare și funcționare și privesc monitorizarea realizării obiectivelor de bază ale Consiliului. În cadrul Comitetului executiv al Consiliului funcționează, pe lângă cei 5 directori tehnici, și un secretariat tehnic. Secretariatul tehnic este format din trei persoane angajate ale MFP, care nu au calitatea de funcționar public. Secretariatul tehnic îndeplinește sarcinile stabilite de Consiliul superior.

2.3. Funcționarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare

Consiliul își desfășoară activitatea potrivit prezentului regulament, precum și Regulamentului intern de organizare și funcționare. Ședințele Consiliului superior sunt statutare dacă la ele participă două treimi din numărul membrilor acestuia. Hotărârile Consiliului superior se iau prin vot deschis, cu majoritatea simplă a celor prezenți. La ședințele Consiliului superior participă în calitate de invitați, fără drept de vot, câte un reprezentant desemnat de: Asociația Română a Băncilor, Camera de Comerț și Industrie a României, Consiliul Investitorilor Străini, Curtea de Conturi a României și Institutul Național de Statistică. Consiliul superior poate decide invitarea și a reprezentanților altor organizații sau instituții, în funcție de problematica analizată.

Secretariatul ședințelor Consiliului superior se asigură de către Secretariatul tehnic al Comitetului executiv al Consiliului. Hotărârile Consiliului se publică în M. Of. Consiliul elaborează proiectul bugetului de venituri și cheltuieli anual și îl supune spre aprobare conducerii Ministerului Finanțelor Publice. Consiliul superior analizează și aprobă execuția bugetului de venituri și cheltuieli pentru exercițiul financiar încheiat.

2.4. Finanțarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare

Consiliul CCRF își desfășoară activitatea pe baza bugetului de venituri și cheltuieli propriu, care se constituie ca anexă la bugetul de venituri și cheltuieli al MFP

Contabilitatea Consiliului se organizează distinct, în conformitate cu reglementările specifice, și se asigură de către serviciile de specialitate ale MFP.

Finanțarea cheltuielilor curente și de capital ale Consiliului se asigură din venituri proprii care se realizează din:

- publicarea de ghiduri profesionale, lucrări de specialitate, studii de caz și alte lucrări în domeniu;
- avizarea și monitorizarea activității de instruire, pregătire continuă și a celorlalte forme de perfecționare a pregătirii profesionale în domeniul contabil. Activitatea Consiliului de avizare și monitorizare a acestor activități se desfășoară în baza criteriilor și condițiilor aprobate de Consiliu și publicate în M. Of.;
- contribuții plătite de instituțiile membre ale Consiliului, cu excepția celor finanțate de la bugetul de stat, potrivit bugetului de venituri și cheltuieli aprobat de Consiliul superior, care stabilește inclusiv nivelul și periodicitatea de plată a contribuției fiecărei instituții.
- donații și sponsorizări de la persoane juridice și fizice române sau străine.

Publicațiile și celelalte materiale de specialitate elaborate de Consiliu sunt un drept exclusiv al acestuia. Veniturile realizate și cheltuielile efectuate din acestea se gestionează de Secretariatul tehnic al Comitetului executiv. Din veniturile Consiliului se suportă, potrivit bugetului de venituri și cheltuieli aprobat, cheltuielile curente și de capital, cheltuielile de deplasare și de participare la acțiuni interne și internaționale în domeniu, precum și cu organizarea unor astfel de acțiuni în țară. Indemnizațiile de ședință și drepturile bănești cuvenite Comitetului executiv, Secretariatului tehnic și celorlalte structuri interne, precum și drepturile de autor pentru contribuția adusă la elaborarea ghidurilor profesionale și a celorlalte lucrări de specialitate ce vor fi publicate de Consiliu se stabilesc de Consiliul superior. Excedentul anual rezultat din execuția bugetului de venituri și cheltuieli al Consiliului se reportează în anul următor.

Articolul 49. Acte normative abrogate

Pe data intrării în vigoare a prezentei legi se abrogă:

- Decretul nr. 375/1956 privind reconstituirea actelor, documentelor și evidențelor cu conținut financiar pierdute, sustrase sau distruse, publicat în Buletinul Oficial nr. 22 din 4 august 1956;

- Hotărârea nr. 1.885 din 28 decembrie 1970 cu privire la organizarea și conducerea contabilității, atribuțiile și răspunderile conducătorului compartimentului financiar-contabil, publicată în Buletinul Oficial nr. 156 din 29 decembrie 1970;

- Hotărârea nr. 1.533/1973 privind formularele cu regim special, publicată în Buletinul Oficial nr. 189 din 2 decembrie 1973;

- Hotărârea nr. 1.116/1975 privind îmbunătățirea analizei pe bază de bilanț, creșterea operativității și calității informațiilor cu privire la rezultatele economico-financiare ale unităților socialiste de stat, publicată în Buletinul Oficial nr. 127 din 5 decembrie 1975;

- Hotărârea Guvernului nr. 252/1996 privind regimul diferențelor de curs valutar aferente capitalului social în devize și alte operațiuni aplicabile începând cu bilanțul contabil cu termen de depunere până la 15 aprilie 1996, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 75 din 11 aprilie 1996, cu modificările ulterioare;
- Hotărârea Guvernului nr. 483/1996 privind prestarea serviciilor în domeniul contabilității, verificarea și certificarea bilanțului contabil în baza prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 137 din 2 iulie 1996, cu modificările ulterioare;
- Hotărârea Guvernului nr. 22/1998 privind unele măsuri pentru reflectarea în contabilitatea agenților economici a unor operațiuni economico-financiare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 34 din 29 ianuarie 1998;
- orice alte dispoziții contrare prevederilor prezentei legi.

I. Scopul articolului

Articolul explicitează lista actelor care se abrogă odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 82/1991. Aceste acte au fost abrogate pentru că erau contrare noii reglementări. Abrogarea are caracter definitiv.

II. Comentariu

În vederea abrogării, dispozițiile normative vizate sunt determinate expres, prin menționarea tuturor datelor de identificare a acestora.

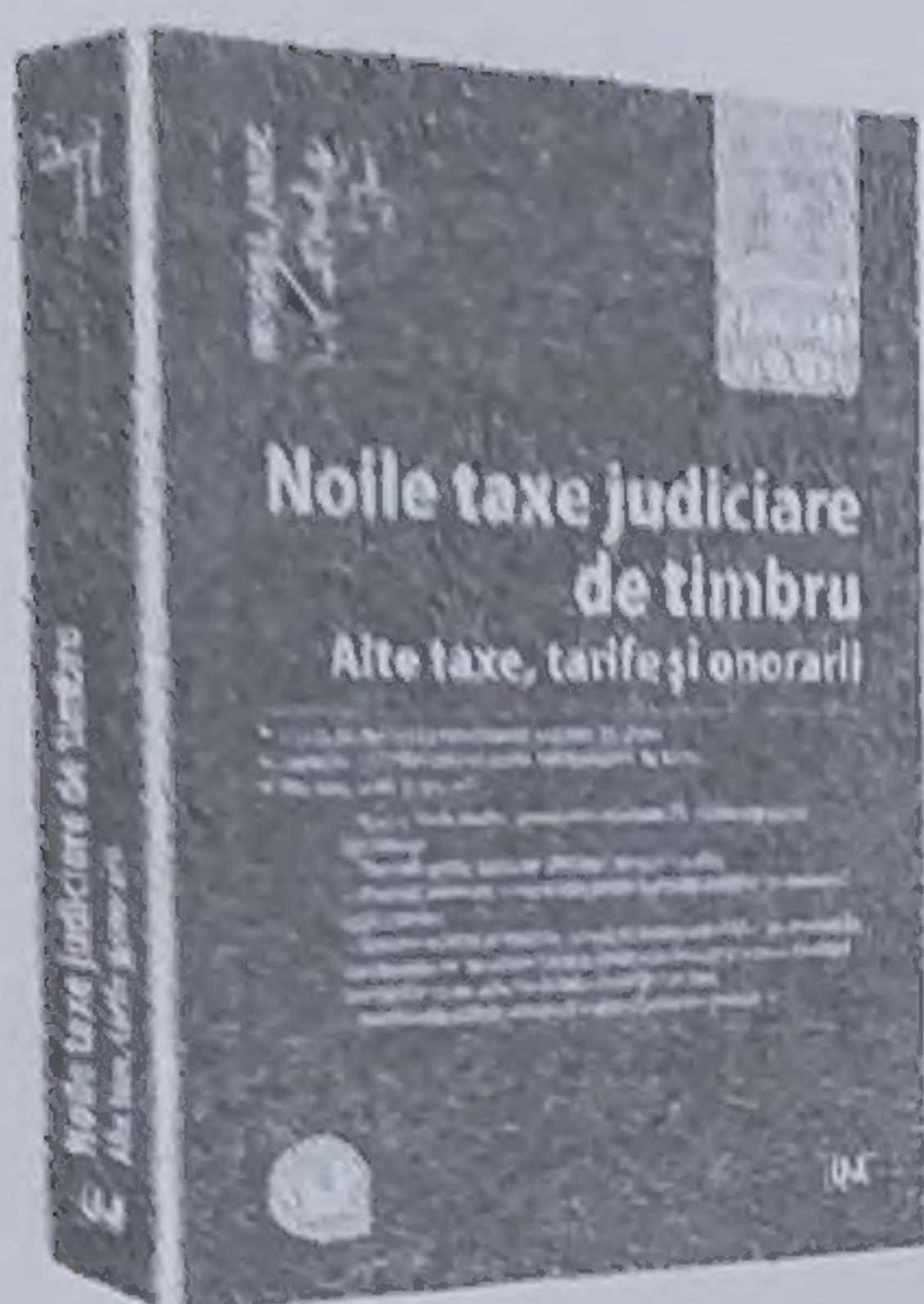
Bibliografie

1. BDO Romania, *Standardele românești de contabilitate și raportare financiară – Legislație contabilă uzuală*, Ed. Universul Juridic, București, 2010.
2. CECCAR, *Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conforme cu directivele europene aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009*, Ed. CECCAR, București, 2010.
3. CECCAR, *Standardul profesional nr. 21: Misiunea de ținere a contabilității, întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Ghid de aplicare*, ed. a III-a revizuită, Ed. CECCAR, București, 2011.
4. CECCAR, *Standardul profesional nr. 22: Misiunea de examinare a contabilității, întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Ghid de aplicare*, ed. a III-a revizuită, Ed. CECCAR, București, 2011.
5. CECCAR, *Standardul profesional nr. 37, Misiunea de evaluare a întreprinderii. Ghid de aplicare*, Ed. CECCAR, București, 2011.
6. CECCAR, *Studiu comparativ între reglementările contabile din România (O.M.F.P. nr. 3055/2009) și Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM)*, Ed. CECCAR, București, 2010.
7. Fundația Comitetului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, IASB – *Standarde Internaționale de Raportare Financiară. IFRS – 2009*, Ed. CECCAR, București, 2009.
8. Costel Istrate, *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, Ed. Universul Juridic, București, 2010.
9. Cristian Marinescu, *Principalele sancțiuni prevăzute în legislația financiar-fiscală*, Ed. CECCAR, București, 2010.
10. Ștefan Bunea, Mădălina Gîrbină, *Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS/IFRS*, vol. III, Ed. CECCAR, București, 2008.
11. Ștefan Bunea, Mădălina Gîrbină, *Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite)/IFRS*, vol. I, ed. a IV-a, Ed. CECCAR, București, 2009.
12. Ștefan Bunea, Mădălina Gîrbină, *Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite)/IFRS*, vol. II, ed. a IV-a, Ed. CECCAR, București, 2010.
13. Virginia Greceanu Cocoș, *Contabilitatea instituțiilor publice. Comentată, actualizată și simplificată*, Ed. Pro Universitaria, București, 2011.
14. Virginia Greceanu Cocoș, *Contabilitatea în partidă simplă comparată, actualizată și comentată*, Ed. Pro Universitaria, București, 2011.
15. Virginia Greceanu Cocoș, *Contabilitatea în partidă simplă și legislația utilă unităților de cult religios*, Ed. Pro Universitaria, București, 2010.
16. Virginia Greceanu Cocoș, *Contabilitatea simplificată și impozitarea întreprinderilor mici*, Ed. Pro Universitaria, București, 2011.

NOU!

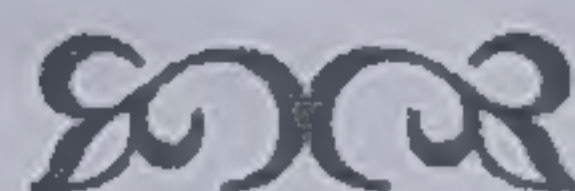
COLECȚIA PRO LEGE

Editura Universul Juridic



Necesar oricărui jurist!

- Colecție specială dedicată legislației române și europene;
- Un nou design și o nouă structură: conținut îmbogățit;
- Recursuri în interesul legii, decizii ale Curții Constituționale;
- Istoric, denumiri marginale, index, note redacționale, referințe și extrase relevante;
- Lucrări comparative: noul cod – vechiul cod;
- Tabele de corespondențe între noile coduri și codurile anterioare;
- Ediții apărute sub coordonarea unor reputeți autori;
- Legislație conexă atent selectată.



OFERTĂ SPECIALĂ

-30%

Format: A5 130x200 mm

Necartonat



Pentru achiziții și informații

Tel: 021.312.22.21;
Mobil: 0733.673.555;
Fax: 021.317.03.30
comenzi@ujmag.ro

www.ujmag.ro



Librăria ta de carte de specialitate

juridică, economică și business

Din 2008 suntem
alegerea lor...

TU?



Cursuri universitare • Tratate • Monografii • Coduri • Legislație • Jurisprudență • Reviste de specialitate

www.ujmag.ro

ujmagro
UNIVERSITATEA JUDEȚULUI IASI

Bd. Iuliu Maniu nr. 7, clădirea Cotroceni Business Center corp C,
sector 6, București (lângă AFI MALL)

021.312.22.21 | 0733.673.555 | comenzi@ujmag.ro

B.C.U. „M. EMINESCU” IAȘI

Inițiativa publicării acestei lucrări vine în întâmpinarea doritorilor de informație contabilă, a profesionistului contabil, a economistului și a oricărei persoane interesate de domeniul contabilității. Este prima lucrare de acest gen și se dorește a fi un instrument util și o sursă de inspirație pentru toți vorbitorii limbajului contabil. Astfel, cartea cuprinde adnotări și opinii pe marginea noilor reglementări contabile, inserate în text, scheme de înțelegere și aplicare a contabilității, monografii, tratamente contabile și studii de caz aplicabile în diverse situații întâlnite în practica de zi cu zi, tehnici de verificare și control frecvent utilizate în domeniul contabilității. De asemenea, sunt redată soluții practice dedicate organizării, funcționării și conducerii eficiente a activității unui expert contabil, respectiv a unui cabinet de contabilitate.

ISBN 978-606-673-131-7



9 786066 731317